



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 15504.000193/2008-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.726 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de outubro de 2014  
**Matéria** DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, PLR - EMPREGADOS  
**Recorrente** COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. ESCOLHA DA LUCRATIVIDADE COMO CONDIÇÃO PARA PAGAMENTO DA VERBA. ATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA.

Não destoia da Lei da n.º 10.101/2000 o acordo que fixa a lucratividade da empresa como critério para pagamento da verba.

GRUPO ECONÔMICO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - EXPRESSA PREVISÃO NO ART. 30, IX DA LEI 8212/91

Nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei quanto ao recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social. Importante destacar que em momento algum o recorrente questiona a existência do referido grupo, mas tão somente que isso não seria suficiente para a imputação da solidariedade.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

DECADÊNCIA - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS - SÚMULA 99 DO CARF

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a **inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no**

intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

De acordo com a Súmula CARF nº 99: “*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*” Assim, existindo recolhimento de contribuições patronais, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre o mesmo fato gerador.

#### INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 11/2002. II) Por unanimidade de votos, rejeitar a exclusão dos responsáveis solidários. III) Por maioria de votos, no mérito, dar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

A presente NFLD, lavrada sob o n. 37.123.818-8 tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados não descontadas em época própria, da empresa, bem como a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a destinada a terceiros, apuradas no período compreendido entre 01/2002 a 12/2002 sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 69 e seguintes, quanto aos valores pagos aos segurados empregados, verifica-se que a empresa paga no mês de janeiro uma parcela de PLR que tem como base o salário mensal do empregado; da análise dos pagamentos efetuados, verificou-se que vários trabalhadores receberam três parcelas a título de PLR, o que é vedado por lei. Os termos dos acordos/convenções coletivas estabelecem a participação para os empregados de forma diferenciada, a partir de percentuais sobre o lucro, contudo, não há qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos. Também não há qualquer previsão de mecanismos de aferição das informações referentes ao cumprimento do acordado, como determina a norma.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, para os valores pagos a segurados contribuintes individuais a título de participação nos lucros, tais parcelas integram o salário –de contribuição destes segurados, conforme dispõe o artigo 28, inciso III da Lei 8.212/91.

Há também a informação de que a empresa é integrante do grupo econômico liderado pelo Banco Mercantil do Brasil S.A.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 18/12/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 20/12/2007.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 203 a 230.

Foi exarada a Decisão de 1 instância, 459 a 468, que confirmou a procedência do lançamento, cabendo observar que foi apreciada a decadência a luz do art. 173, I do CTN. Destaca-se ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE  
CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.  
CONSTITUCIONALIDADE.LEGALIDADE. SOLIDARIEDADE.  
GRUPO ECONÔMICO.*

*Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades, Lei 8.212/91, art. 28, inciso I.*

*A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea T.*

*Para o contribuinte individual, entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, Lei 8.212/91, art. 28, inciso III.*

*O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.*

*As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei, Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX.*

#### *Lançamento Procedente*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 494, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Em preliminar, alega que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências 01/2002 a 09/2002, a teor do que dispõe o §4º do artigo 150 do CTN, vez que o lançamento ocorreu em 20/12/2007.
2. No mérito, alega que o lançamento é improcedente, pois a PLR não possui natureza salarial.
3. Questiona se é permitido ao legislador ordinário modificar a natureza dos valores pagos a título de PLR, que, em observância à Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI e artigo 218, §4º, são desvinculados da remuneração.
4. Diz que o entendimento da fiscalização está equivocado, pois a fixação de metas e resultados a serem cumpridos pelos funcionários é supérflua quando Convenção Coletiva de Trabalho já traz regras claras e objetivas a este respeito, e o agente fiscal as desconsiderou.
5. Mesmo que não existissem tais critérios e metas, cabe analisar se a Lei nº 10.101/00 efetivamente exige sua instituição nos casos de programas de participação nos lucros estipulados em Convenção Coletiva de Trabalho.
6. Por último, vale questionar a legitimidade de lei ordinária (art. 30 da Lei nº 10.101/00) para impor limites ao montante pago pelo empregador a seus funcionários a título de PLR, já que a Constituição Federal não pretendeu tal restrição.
7. Afirma que ao legislador ordinário, destinatário da regra de competência constitucional, é vedado regular, de forma a incluir a PLR como base de cálculo da contribuição previdenciária — não havendo competência para tributar, não há o que pretender isentar.

8. Diz que o requisito essencial é a existência do lucro, qualquer outra condição decorrente de legislação ordinária deve ser entendida como inconstitucional. Acrescenta que no caso concreto, em todas as competências fiscalizadas, houve geração de lucro suficiente para justificar os pagamentos efetuados. Cita doutrina e jurisprudência. Conclui que o lançamento deve ser julgado nulo, pois não pode ser exigida contribuição sobre verba de natureza não remuneratória, assim definida por dispositivo constitucional.
9. Desta forma, a norma infraconstitucional reguladora do instituto poderá apenas determinar o modo de sua criação e implementação, mas sempre desvinculada da remuneração. Como dito, o legislador ordinário não tem poderes para modificar a natureza da verba paga, definida constitucionalmente como desvinculada da remuneração.
10. Ora, se a PLR é definida constitucionalmente como desvinculada da remuneração, qualquer que fosse a limitação imposta pelo legislador ordinário, esta não haveria de ser observada. Por isso é que os pagamentos feitos antes mesmo da regulamentação consideravam-se também como parcelas desvinculadas da remuneração.
11. A Autoridade Fiscal tributou a PLR paga porque entendeu que não havia qualquer negociação entre a Recorrente e seus empregados ou diretores, tampouco fixação de metas e resultados, desconsiderando, por completo, as Convenções Coletivas do Trabalho nas quais a empresa está abrangida.
12. Desta forma, segundo a fiscalização, houve o descumprimento do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00. Acrescenta que, ao contrário do que defende a autoridade fiscal, o estabelecimento de metas ou resultados é uma faculdade dada as partes e não uma obrigatoriedade imposta pela legislação.
13. A exigência legal é de que o instrumento (a CCT, no caso) fixe, de forma clara e objetiva, o direito substantivo (participação no lucro) e adjetivo (como esta será feita) do trabalhador. Ou seja, apenas exige-se que exista efetiva participação em LUCROS ou RESULTADOS e que esta se dê por meio de um CRITÉRIO OBJETIVO.
14. Com efeito, o interesse tutelado pelo dispositivo em comento é de que exista uma efetiva participação dos trabalhadores no lucro. Os seus incisos são meros indicativos da forma como esta poderá ocorrer, não sendo vinculantes.
15. Dito de outra forma, a prevalecer a exigência ora guerreada, haveria a outorga de competência à autoridade fiscal para alterar a letra da norma legal, tomando por imperativo o que literalmente foi posto como facultativo.
16. Disserta sobre a força normativa das Convenções Coletivas de Trabalho. Cita doutrina e jurisprudência. Diante do exposto, inafastável a conclusão de que a Convenção Coletiva, firmada validamente pelas partes acordantes, que estipula a favor dos empregados o direito à percepção de parcela à título de PLR, determinando expressamente sua natureza não remuneratória, bem como traçando os critérios objetivos para seu gozo, é norma de autoridade legitimada pela Constituição Federal e, por isso, não pode ser afastada pela Justiça do Trabalho, muito menos pela Autoridade Fiscal Previdenciária.
17. Outro ponto que merece destaque refere-se; disposições do § 2 do art. 3º da Lei nº 10.101/00, cuja inconstitucionalidade é patente, ao vedar o pagamento da PLR "em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil". Para tanto, reporta-se a Recorrente às suas argumentações expendidas no 3.2.1, supra,

que tratam da extensão e da abrangência do inciso XI do art. 7º da Constituição Federal. Ou seja: não pode o legislador infraconstitucional estabelecer limitação a direito do trabalhador que a Carta Magna tratou de assegurar expressamente.

18. Note-se que em nenhum dos julgados acima houve menção a qualquer tipo de restrição quando se discutiu a abrangência do art. 7º, XI da Carta Magna. Além disso, é preciso reiterar que os pagamentos feitos pela Recorrente a título de PLR decorreram de Convenção Coletiva de Trabalho que determinou, lastreada naquele art. 7º da Constituição, um plano mínimo de participação dos funcionários nos lucros da empresa. Dessa forma, o empregador (n casu, a Recorrente) pode — e é até salutar que o faça —, arrimando na CCT, implementar a participação de seus funcionários nos lucros de maneira mais consistente, incentivando-os a se empenhar ao máximo em suas respectivas funções.
19. E é importante ressaltar que a Autarquia Previdenciária entende como tributável a PLR paga pela Recorrente não por esta ter distribuído lucros a seus empregados e diretores mais de duas vezes por ano. Diversamente, o lançamento se deu porque a empresa, em opção gerencial que lhe é facultada, fracionou, em mais de um momento, a PLR que a legislação lhe permite pagar.
20. Explicando de outro modo, o que se quer dizer é que a Recorrente não paga PLR a empregados ou diretores em valores iguais mais de duas vezes ao ano. O que se dá é o cálculo de uma única PLR anual a ser paga a todos os funcionários no mês de fevereiro de cada exercício. Ocorre, porém, que, com base em previsão expressa nos Acordos Coletivos e Convenções Coletivas do Trabalho de que é parte, a Recorrente antecipa uma fração desse lucro distribuível no mês de agosto anterior (seu cálculo se dá com base no balanço semestral realizado pela empresa).
21. Partindo dessa lógica, seria de se esperar que, no exercício de 2002, a Recorrente distribuisse a seus funcionários a PLR anual calculada sobre o balanço do exercício anterior, dela subtraindo a antecipação ocorrida em agosto de 2001. Esse foi o exato montante pago aos segurados. A única peculiaridade que houve foi o adiantamento de uma pequena parte dessa quantia (a ser paga em fevereiro), que foi distribuída no mês antecedente, isto é, em janeiro.
22. Com isso, o que se quer dizer é que, no exercício de 2002, a Recorrente não distribuiu nada além do que a CCT previa a título de PLR. Apenas a quantia que seria paga a esse título em fevereiro teve uma fração paga antecipadamente em janeiro. Isso, no entanto, tem justificativa nos próprios instrumentos coletivos de trabalho (Convenções e Acordos).
23. SOBRE A PLR DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS
- 23.1. Sobre as contribuições apuradas com base em valores pagos a título de PLR a Diretores estatutários (não empregados), argumenta que a pretensão fiscal é nula, pois a participação dos administradores no lucro da instituição é uma faculdade prevista na Lei das SAs e não uma obrigatoriedade. Cita o artigo 152 da Lei 6.404/76 e esclarece que a participação dos administradores no lucro de qualquer entidade depende de expressa previsão no respectivo estatuto social, e esses administradores somente fardo jus à participação nos lucros no exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório. Conclui que esta regra é eventual, a depender de uma condição que pode ou não se implementar. Afirma que não se pode equiparar essa

distribuição de lucro a rendimento de trabalho. A participação dos diretores nos lucros da empresa, desde que desvinculada do salário e paga nos termos da legislação específica, não constitui salário de contribuição. Cita doutrina e jurisprudência.

- 23.2. Na absurda eventualidade de se confirmar a procedência do lançamento ora discutido, o que se admite apenas a título argumentativo, a multa de mora aplicada in casu, com fulcro no art. 35, I, II e III, da Lei n.º 8.212/91, **deverá ser imediatamente cancelada, eis que recentemente revogada pela Lei n.º 11.941/09 (lei de conversão da MP n.º 449108)**.
- 23.3. Conforme claramente se constata, portanto, as multas cominadas nos incisos do art. 35 foram, todas elas, revogadas pela Lei n.º 11.941/09. Diante disso e tendo-se em vista o comando do art. 106, II, do CTN, que impõe a retroação da lei tributária sancionadora mais benéfica ao contribuinte (como ocorre na hipótese), a penalidade aplicada à Recorrente deve ser desconstituída de pronto. Foram também citadas as empresas que compõem o Grupo Mercantil do Brasil.
24. Requer a Recorrente o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão recorrida.

## 25. QUANTO A RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO

- 25.1. O Banco Mercantil do Brasil S.A, assim como diversos coobrigados apresentaram recursos, que contém, em síntese os mesmos argumentos, quais sejam:
- 25.2. Afirmam que foi comunicado da responsabilidade solidária imputada no bojo da presente NFLD com fundamento legal na Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX.
- 25.3. Alega que a responsabilidade solidária não é matéria de livre criação e alteração do legislador ordinário, pois a Constituição Federal de 1988 estabelece que o trato da matéria deve ser por meio de lei complementar. Cita o artigo 146 da Constituição Federal e o artigo 124 do CTN. Afirma que o interesse comum não é revelado pelo interesse econômico no resultado, mas pelo interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador. Diz que em momento algum restou demonstrada a participação ou realização por parte da impugnante na situação que constituía o fato gerador das contribuições supostamente devidas pela Companhia de Seguros Minas Brasil. Acrescenta que o simples fato de pertencer ao mesmo grupo econômico não é situação suficiente para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no CTN, artigo 124, inciso I. Cita jurisprudência.
- 25.4. Argumenta que não existe no CTN qualquer dispositivo que fundamente a atribuição da responsabilidade tributária do grupo econômico a que pertence o autuado originário. Diz que a desconsideração da personalidade jurídica pretendida pela fiscalização só será possível caso fique comprovado o abuso da personalidade jurídica. Cita o Código Civil de 2002, artigo 50.
- 25.5. Requer seja anulada a atribuição de responsabilidade solidária imputada pelo ofício n.º 202/2008/DRF/BHE/SEFIS.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 493.

### **DA DECADÊNCIA**

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido, à decisão do STF. Assim, profiro meu entendimento acerca da matéria.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

*Súmula Vinculante n.º 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas, bem como a existência de recolhimentos antecipados, para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se

pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, caso em que entende que dito pagamento não constitui base de cálculo de contribuição e aqueles, onde tendo reconhecida a obrigação não efetivou o recolhimento da totalidade da contribuição.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (MORADIA, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complexivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Contudo, embora, meu entendimento quanto a aplicação da decadência siga os parâmetros acima destacados, entendimento esse que se coaduna com a da autoridade julgadora de primeira instância, deixo de aplicar referido entendimento, tendo em vista posição

unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante, mesmo que a outro título ou sobre rubrica é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Nesse sentido, foi editada a Súmula n. 99 do CARF, abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 18/12/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 20/12/2007. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2002 a 12/2002, sendo assim a luz do 150, § 4º, do CTN devem ser excluídos os fatos geradores até a competência 11/2002.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

### **QUANTO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA FACE EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO**

Quanto ao questionamento dos recorrentes para que se desconsidere a responsabilidade solidária, posto que não existe fundamento jurídico para tanto, não lhe confiro razão.

Assim, conforme se depreende da legislação tributária, existe expressa previsão legal no âmbito previdenciário para que em existindo grupo econômico, dever-se-á atribuir a todos as empresas do grupo a responsabilidade pelas obrigações principais e acessórias. Senão vejamos os dispositivos legais.

Importante destacar que em momento algum o recorrente questiona a existência do referido grupo, mas tão somente que isso não seria suficiente para a imputação da solidariedade.

O artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não deixa dúvida quanto a matéria trazidas nos presentes autos, ensejando a possibilidade de indicação de várias empresas pelo montante do débito:

*“ Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

*[...]*

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;”*

No mesmo sentido, reporta-se a legislação trabalhista em seu § 2º, do art. 2º da CLT, ao tratar da matéria:

*“Art. 2º Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.*

*§ 1º [...]*

*§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”*

A Lei nº 6.404/76, igualmente, oferece proteção ao entendimento da autoridade fiscal, ao conceituar Grupo Econômico em seus artigos 265 e 267, nos seguintes termos:

*“ Art. 265 - A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.*

*§ 1º - A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.*

*§ 2º - A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.*

*Art. 267 - O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras "grupo de sociedades" ou "grupo".*

*Parágrafo Único - Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras "grupo" ou "grupo de sociedade".”*

Nesse sentido, os artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

*“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Assim, após identificar os dispositivos legais que disciplinam a matéria, pertinente, apreciar os argumentos trazidos pelo auditor fiscal, que justificaram a indicação do grupo consubstanciado no art. 124, II do CTN, bem como as alegações do recorrente.

Ora, havendo expressa previsão legal, não nos cabe discutir a alegação do recorrente de que: “inviável a aplicação da solidariedade de direito prevista no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91. Isso porque, como visto, a responsabilidade tributária é matéria reservada, pela Constituição Federal de 1988, A lei complementar. Sendo assim, ao fazer uma interpretação sistemática do art. 124, inciso II, do CTN, conclui-se, inevitavelmente, que a "lei" a que se refere o mencionado dispositivo deverá ser, necessariamente, a lei complementar.” Este Conselho não é competente para declarar ou afastar a aplicação de lei, por entender o recorrente que a mesma possui vício em sua constituição.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade no dispositivo que imputa responsabilidade solidária ao grupo econômico, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual plenamente aplicável a solidariedade.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ nº 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### *SÚMULA N. 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**Dessa forma, entendo que a conclusão atribuída pelo auditor para determinar a responsabilidade solidária do grupo mostra-se acertada, não havendo qualquer reparo a ser feito na decisão proferida. Aliás, em Idêntico sentido, foi o encaminhamento da autoridade julgadora, conforme abaixo transcrito, não havendo qualquer reparo a ser feito no lançamento.**

*Quanto à questão da responsabilidade solidária do grupo econômico, temos que:*

*As próprias empresas reconhecem em sua defesa que pertencem ao grupo econômico Mercantil do Brasil.*

*O CTN, ao definir o sujeito passivo responsável e a própria solidariedade, adotou o princípio da legalidade, nos termos dos artigos 121 e 124:*

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.(g.n.)*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*Assim, pelo presente crédito tributário, são solidariamente obrigadas as pessoas designadas na Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX, segundo o qual "as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei".*

#### **DO MÉRITO**

**Primeiramente, antes de adentrarmos ao mérito, importante observar que a única competência remanescente na presente NFLD é a comp. 12/2002, levantamento**

**PL1 (PLR EMPREGADOS), no valor original de R\$ 14,31, referente ao PLR dos empregados. Assim, não serão apreciados os argumentos em relação ao levantamento da PLR dos contribuintes individuais, posto que já foram excluídos pela decadência.**

**DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA OS EMPREGADOS**

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

*Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição, assim, como transcrito acima. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)***

***j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Conforme descrito no relatório fiscal são argumentos para a caracterização dos pagamentos como remuneração:

*De acordo com o Relatório Fiscal, quanto aos valores pagos aos segurados empregados, verifica-se que a empresa paga no mês de janeiro uma parcela de PLR que tem como base o salário mensal do empregado; da análise dos pagamentos efetuados, verificou-se que vários trabalhadores receberam três parcelas a título de PLR, o que é vedado por lei. Os termos dos acordos/convenções coletivas estabelecem a participação para os empregados de forma diferenciada, a partir de percentuais sobre o lucro, contudo, não há qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos. Também não há qualquer previsão*

*de mecanismos de aferição das informações referentes ao cumprimento do acordado, como determina a norma.*

Ou seja, identificou o auditor pagamentos à título de PLR nas competências : 01/2002, 02/2002, 03/2002, 04/2002, 08/2002, 09/2002 e 12/2002, e da análise dos instrumentos de negociação apresentados constatou o descumprimento dos seguintes requisitos:

Acordo de 2001 – firmado em 22/06/2001 que descreve a distribuição de 12% do lucro, sendo 9% de participação nos lucros e 3% nos resultados.

*"II — Percentual de participação A Companhia de Seguros Minas Brasil, desde que venha a auferir lucros no final de cada ano civil, destinará um percentual de 12% (doze por cento) do lucro, antes da apuração do imposto de renda, para ser distribuído aos seus empregados, sendo 9% (nove inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados e 3% (três inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados — especial.*

*III — A quem se destina*

*a) Participação nos lucros ou resultados — 9% Destina-se a todos os empregados da Companhia de Seguros Minas Brasil, excetuando-se a diretoria estatutária.*

*b) Participação nos lucros ou resultados — 3% Destina-se aos ocupantes de cargos titulados, excetuando-se a diretoria estatutária.*

Acordo de 2002 – firmado em 20/11/2002 que descreve a distribuição de 12% do lucro, sendo 9% de participação nos lucros e 3% nos resultados.

*"II — Percentual de participação A Companhia de Seguros Minas Brasil, desde que venha a auferir lucros no final de cada ano civil, destinará um percentual de 12% (doze por cento) do lucro, antes da apuração do imposto de renda, para ser distribuído aos seus empregados, sendo 9% (nove inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados e 3% (três inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados — especial.*

*III — A quem se destina*

*c) Participação nos lucros ou resultados — 9% Destina-se a todos os empregados da Companhia de Seguros Minas Brasil, excetuando-se a diretoria estatutária.*

*d) Participação nos lucros ou resultados — 3% Destina-se aos ocupantes de cargos titulados, excetuando-se a diretoria estatutária."*

Com base nos acordos acima, a empresa antecipa uma parcela de PLR em agosto e paga a diferença em fevereiro.

Convenção Coletiva 2001 firmada em 16/01/2002, que estabelece:

*"CLAUSULA 1ª — As empresas pagarão a PLR de forma fracionada em duas parcelas: a primeira parcela de caráter obrigatório, observando-se o estipulado na Cláusula 2ª e a segunda parcela sujeita às condições estabelecidas na Cláusula 3ª.*

*CLAUSULA 28 — Independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2001, todos os empregadores pagarão, aos empregados em efetivo exercício em 31-12-2001, de uma única vez, até a data do pagamento da remuneração de janeiro de 2002 a importância equivalente a um Salário Base Mensal, resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2002 limitado ao máximo de R\$ 700,00 (setecentos reais).*

Convenção Coletiva de Trabalho especifica sobre participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas de seguros privados, de capitalização, de resseguros e de previdência privada complementar em 2002, em anexo, firmada entre o sindicato dos trabalhadores e o sindicato dos empregadores, assinado em 13 de janeiro de 2003.

Assim, descreveu o auditor o descumprimento do no § 2º do art. 3 da lei 10.101/2000, ou seja, a periodicidade exigida em lei:

*Da leitura da cláusula segunda dos instrumentos relacionados acima verificamos que a empresa paga no mês de janeiro uma parcela da PLR que tem como base o salário mensal do empregado. Segundo o contribuinte, a parcela que é paga em janeiro é compensada no valor a ser pago em fevereiro.*

*Da análise dos pagamentos efetuados no decorrer do ano de 2002, verificamos que vários trabalhadores receberam três parcelas a título de PLR, ou seja, nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, o que configura a vedação estabelecida no § 2º do art. 3º do documento regulamentador de tais pagamentos.*

Contudo, não apenas imputou a autoridade fiscal o descumprimento da periodicidade máxima, bem como a inexistência de plano de metas e resultados, ou mesmo ausência de definição de objetivos a serem alcançados e mecanismos de aferição das informações referentes ao cumprimento do acordado. Senão vejamos, trecho do relatório fiscal:

*Os termos dos Acordos/Convenções Coletivas, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, limitam-se a repetir o mesmo texto, no caso do Acordo, há o estabelecimento de participação para os empregados, de forma diferenciada, a partir de percentuais sobre o lucro.*

*Esta garantia mínima, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, foi comandada nas folhas de pagamento sob as rubricas 66, 206 e 254.*

*Além disso, também não há qualquer previsão de mecanismos de aferição das informações referentes ao cumprimento do acordado, como determina a norma.*

Antes de apreciarmos as questões do descumprimento específico dos requisitos da lei 10.101/2000, acima identificados, devemos enfrentar a alegação base do recorrente de que os valores pagos a título de PLR são por força constitucional desvinculados da remuneração, sendo a lei 10.101/2000 inconstitucional nas limitações impostas ao referido pagamento.

#### DAS LIMITAÇÕES DO TRABALHO FISCAL DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, desconsiderar pessoas jurídicas, formar vínculos de emprego nos casos em que constata os requisitos da condição de empregado, desenquadramento do sistema SIMPLES. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desclassificar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, **MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.**

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição.

Assim, não merece guarida a argumentação de que as Convenções Coletivas de Trabalho, constituem fonte formal dos direitos do trabalhador, devendo prevalecer a vontade ali expressa quanto a desvinculação da remuneração, o que impossibilitaria à autoridade fiscal interpretação diversa quanto a natureza da verba. Concordo com o recorrente que os Acordos e Convenções Coletivas constituem fontes formais do direito do trabalho, possuindo caráter imperativo em relação aos direitos ali assegurados; contudo, não acato o argumento de que possuam esses instrumentos caráter absoluto para determinar a natureza dos pagamentos à título de PLR, quando a própria Constituição remete a lei a definição da forma como deve se dar o pagamento.

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: argumentação no sentido de que por força do que dispõe o artigo 7 XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias”.

Porém, entendo não ser esse o pensamento mais adequado. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

Entendo que embora prevista na Constituição Federal a desvinculação do PLR do salário, o que lhe conferi caráter de imunidade, não há possibilidade de considerar ter o recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamentos, sob essa denominação, da maneira que tiver interesse. A CF/88, reporta os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário, indicando a necessidade de a os requisitos legais para efetivação do pagamento.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

#### EMENTA

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o**

**pagamento da participação nos lucros na forma do texto**

**constitucional.** 3) *A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

7. *No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. *Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

9. *A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

10. *A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

11. *O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. *O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º,*

*inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

*15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

*16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica. Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

#### DAS INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS

No que tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação que dispõe sobre as exigências para o pagamento de PLR de forma desvinculada do salário, mais especificamente, do § 2 do art. 3º da Lei nº 10.101/00 (PERIODICIDADE), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os requisitos previstos na Lei nº 8.212/1991 e lei 10.101/2000.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ nº 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou*

*aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### SÚMULA N. 2

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Quanto a este ponto importante identificar que o recorrente não questiona a existência de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, mas, que houve antecipação de parcelas que posteriormente vieram a ser compensadas.

#### QUANTO A PERIODICIDADE NO PAGAMENTO – DESCUMPRIMENTO

Conforme descrito no relatório fiscal, através das planilhas citadas e das folhas de pagamento constatou-se que, para uma parcela de empregados, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, três parcelas no ano calendário 2002, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Às fls. 174 e seguintes o auditor lançou planilhas que demonstram os empregados que receberam mais de duas parcelas a título de PLR, planilha esta não contestada pelo recorrente.

Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos em sua totalidade a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descreve o dispositivo legal a respeito:

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou

resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Contudo, para que seja descumprido o requisito da periodicidade, deve o auditor indicar que a empresa distribuiu efetivamente PLR aos empregados com a inobservância da lei.

Quanto a alegação que não paga em mais de duas parcelas, mas tão somente antecipa a primeira parcela entendo que razão não assiste ao recorrente. Observa-se que a lei 10.101 é enfática ao dizer que é VEDADO O PAGAMENTO DE QUALQUER ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre na época da ocorrência do presente lançamento.

CONCLUSÃO: entendo que para a relação apresentada pela autoridade fiscal, foi descumprido o limite máximo de salário de contribuição, razão pela qual deve consistir base de cálculo de contribuição.

FUNDAMENTO: descumprimento do §2º do art. 3 da lei 10.101/2000.

CUMPRIMENTO DO ART. 2 DA LEI 10.101/00 E MP ANTERIORES

Notemos, que em relação aos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, **integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso)**
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedimental para sua formalização, o que não restou demonstrado em todos os casos.

FORMALIZAÇÃO DO ACORDO DE PLR

Conforme descrito pela própria autoridade fiscal, a empresa escolheu a realização de acordo diretamente com a comissão de empregados para formalizar plano de participação nos lucros, pagando valores acima dos descritos nas convenções coletivas, porém segundo a fiscalização o acordo não prevê regras claras e objetivas.

DA APRECIACÃO DOS ACORDOS

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, ou conclusão por mera presunção, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.



adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado. Não pode a empresa, como legado valer-se de regras e metas dispostas na Convenção coletiva de trabalho. O que se busca são critérios que sejam negociados não impostos.

Conclusão: DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS E METAS NOS INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

MECANISMOS DE AFERIÇÃO NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

Os mecanismos de aferição devem ser também estipulados no acordo e apresentados a autoridade fiscal, de forma, que a mesma, possa apreciar se os pagamentos realizados, estão em conformidade com as metas e critérios previamente ajustados. Na verdade, esse documento, só terá fundamento quando estipulado no acordo as metas ou regras que definem a participação do empregado no lucro auferido.

DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

Importante mencionar que a empresa por outro lado, tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferi-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender, a lei não apenas sugeriu, mas exigiu o estabelecimento de critérios, metas a serem atingidas para que o instituto cumpra seu papel básica: “integrar o empregado no capital da empresa de forma que o mesmo sinta-se estimulado

O descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é que a verba deixe de ser distribuição de lucro, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial, equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero pagamento, são por si só verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc.

Temos que ter em mente que as exigência legais não são despiciendas. As negociações prévias e a participação do sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente, já que o PLR não refletiria nas demais verbas trabalhistas devidas aos empregados (FGTS, Férias, 13 salário etc.).

Processo nº 15504.000193/2008-61  
Acórdão n.º 2401-003.726

S2-C4T1  
Fl. 15

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros sem a devida legitimação, conforme amplamente discutido acima, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para excluir do lançamento as contribuições até 11/2002, face a aplicação da decadência quinquenal, rejeitar a exclusão dos responsáveis solidários e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Mesmo diante do seu brilhante voto, coloco-me em posição contrária àquela apresentada pela Ilustre Relatora no que diz respeito ao descumprimento por parte da autuada das regras da Lei n.º 10.101/2000, no tocante à parcela distribuída aos segurados empregados. Vejamos.

A Relatora, acompanhando o entendimento da DRJ, concluiu que os pagamentos efetuados a título de PLR aos segurados empregados feriram a Lei da PLR em dois pontos, quais sejam: inexistência de regras e concessão da verba em periodicidade incompatível com aquela exigida na Lei.

### INEXISTÊNCIA DE METAS

Para apreciação do suposto atropelo ao § 1.º do art. 2.º da Lei da PLR, que diz respeito à ausência de metas iniciemos por transcrever a norma:

*"Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I — comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II — convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º - Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente."*

Observa-se que do instrumento de negociação devem constar as regras que nortearam o processo de pagamento da verba. Noutras palavras, na negociação visando à implementação de um programa de pagamento da PLR, deve-se produzir um documento que indique quais as condições serão necessárias para que os trabalhadores tenham direito à parcela de lucro da empresa.

Vejamos agora os termos do acordo para pagamento da rubrica no período  
lançado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 28/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 07/11/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 10/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*"II — Percentual de participação A Companhia de Seguros Minas Brasil, desde que venha a auferir lucros no final de cada ano civil, destinará um percentual de 12% (doze por cento) do lucro, antes da apuração do imposto de renda, para ser distribuído aos seus empregados, sendo 9% (nove inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados e 3% (três inteiros por cento) de participação nos lucros ou resultados — especial.*

*III — A quem se destina*

*c) Participação nos lucros ou resultados — 9% Destina-se a todos os empregados da Companhia de Seguros Minas Brasil, excetuando-se a diretoria estatutária.*

*d) Participação nos lucros ou resultados — 3% Destina-se aos ocupantes de cargos titulados, excetuando-se a diretoria estatutária."*

Segundo o fisco no acordo para o pagamento da PLR não havia regras claras e nem critérios definidos. Não devo concordar com essa assertiva. Dos autos pode-se extrair que houve a negociação entre patrão e empregados mediante comissão formada por representantes de ambas as partes, com participação de representante do Sindicato, a qual elegeu como condição para pagamento da participação a existência de lucro no final de cada ano civil.

Ora a lucratividade da empresa é indiscutivelmente um parâmetro razoável para balizar a aquisição do direito ao recebimento da PLR, inclusive sendo mencionada no dispositivo acima transcrito. O grande objetivo das empresas é a obtenção de lucro, então, nada mais natural de que se fixe essa variável como necessária e suficiente para que a empresa repasse parte desse resultado aos trabalhadores.

Essa mesma questão já foi tratada nesta Turma, no Julgamento que deu ensejo ao Acórdão n.º 2401-003.055, no qual foi manifestado o entendimento de que na Lei da PLR o legislador buscou privilegiar a negociação entre empresa e trabalhadores, não cabendo ao fisco avaliar se a condição escolhida pelas partes era a mais ou menos adequada, mas apenas verificar se houve o estabelecimento das regras, como pede a lei de regência.

Eis um excerto do voto condutor do Acórdão que bem reflete esse posicionamento:

*"Não encontramos na legislação qualquer restrição ao fato do parâmetro lucratividade ser inserido no acordo, de as metas observarem a performance de unidades da empresa em nível global, da empresa fixar o limite máximo para o pagamento da verba, do pagamento estar condicionado a aprovação da matriz da empresa no estrangeiro."*

Diante dessas considerações, entendo que o acordo firmado entre a autuada e seus empregados não destoia das diretrizes da Lei n.º 10.101/2000.

## **QUEBRA DA PERIODICIDADE**

Em relação à periodicidade da distribuição dos lucros ou resultados, o fisco indicou que a autuada distribuiu lucros a determinados empregados em três ocasiões no mesmo ano civil.

Assim, os Auditores concluíram que as contribuições previdenciárias deveriam incidir sobre todas as parcelas pagas pela empresa a título de distribuição de lucros e resultados para os pagamentos efetuados em 2009. Tal entendimento foi mantido pela DRJ e adotado pela Relatora. Peço vênias para discordar desse posicionamento.

O art. 3º, §2º da Lei 10.101/00, na redação vigente à época dos fatos geradores, limitava o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR a duas vezes ao ano, em periodicidade não inferior a um semestre civil:

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§2º—É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

Da leitura da legislação (Lei 10.101/2000) acima mencionada, verifica-se que não há nenhuma exceção em relação aos pagamentos referentes às competências anteriores ou posteriores, ou seja, ainda que se trate de antecipação ou complementação, tal parcela será considerada na aplicação da regra da periodicidade.

Contudo, havendo dois pagamentos no mesmo semestre civil, entendo que não se pode tributar a totalidade dos pagamentos efetuados, mas apenas aquele pagamento que acabou por violar a regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

*Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.*

*A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.*

*(CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 206-01.025, Sessão de 02/07/2008).*

**TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI**

9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA  
CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância à regra legal devem incidir as contribuições previdenciárias. Já as parcelas pagas em observância ao §2º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.

Assim, pelo raciocínio acima, somente houve o descumprimento, para um mesmo empregado, em relação ao segundo pagamento em cada semestre, considerando-se que a empresa efetuou a distribuição nos meses de janeiro, fevereiro, agosto e setembro.

No caso sob apreciação, após a declaração de decadência, restou apenas a competência 12/2002, na qual foi paga a título de PLR a quantia de R\$ 45,67 para a segurada Cíntia Cizilo. Do demonstrativo colacionado à fl. 114, percebe-se que esta segurada recebeu PLR em janeiro, fevereiro e dezembro. Portanto, apenas a parcela paga em fevereiro de 2002 entra em choque com a periodicidade legal.

Nesse sentido, deve-se ser excluída a tributação sobre o valor pago em 12/2002.

### Conclusão

Voto, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.