



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.720237/2015-52
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.619 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ABC BRASIL S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos a título de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento com fundamento na primeira matéria, restando prejudicada a análise das demais. Vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º **2402-005.872**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 07 de junho de 2017, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1.440 e seguintes:

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. 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 10101/00. (...)

A fim de integrar a decisão mencionada, foram opostos Embargos de Declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional que foram apreciados e ensejaram a Ementa abaixo transcrita, fls. 1480 e seguintes:

EMBARGOS. OMISSÃO.

Verificada omissão a prejudicar a compreensão do alcance da decisão colegiada, cabe a correspondente integração via embargos, sem modificação quanto ao resultado do julgamento.

DIRETOR EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA.

Não havendo provas suficientes para atestar a ausência ou mitigação substancial da subordinação jurídica, prevalece para os diretores empregado o vínculo laboral tal como formalmente estabelecido.

Posteriormente, foram opostos Embargos de Declaração pelo Sujeito Passivo, mas foram rejeitados, monocraticamente, fls. 1789 e seguintes.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 1.490 e seguintes, houve sua admissão por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1.512 e seguintes para rediscutir as matérias:

a) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - participação do sindicato dos empregados na formação do acordo;

b) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - periodicidade; e

c) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - concomitância de instrumentos.

Em seu **recurso**, a **Procuradoria** indica como paradigmas os Acórdãos de nº 9202-005.211, nº 9202-004.307, nº 9202-005.719, nº 9202-005.979 e nº 2401-02.250, e **aduz**, em síntese, que:

a) no caso dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da categoria profissional respectiva no acordo;

b) o documento que respaldou o pagamento da PLR encontra-se em descompasso com o intuito da legislação que rege a matéria, ensejando a conclusão de que o contribuinte

não pode se valer do benefício legal atinente à incidência de contribuições previdenciárias;

c) como o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados, considerando afronta à regra disposta no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.;

d) na hipótese dos autos, houve o pagamento de PLR com base em mais de um instrumento, o que contraria o art. 2º da Lei 10.101/2000.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões sustentando, em suma:

a) não restou demonstrada a divergência jurisprudencial, razão pela qual o recurso não pode ser conhecido, com relação à periodicidade mínima;

b) em primeiro lugar, isso se deve ao fato de que os pagamentos efetuados pela Recorrida a título de PLR estarem em total conformidade com a legislação de regência, eis que não se pode exigir do empregador a obtenção de aprovação do Sindicato quanto aos programas propostos, se este mesmo Sindicato se nega deliberadamente a negociar os termos deste acordo;

c) conforme demonstrado pela Recorrida ao longo do presente processo administrativo, o Sindicato representante da categoria dos trabalhadores, mesmo após cientificado e intimado, se recusou a participar das negociações relativas aos Programas Próprios de 2009 (prorrogado para 2010) e de 2011;

d) com relação ao Programa Próprio de 2011, a Recorrida igualmente notificou o Sindicato para que participasse das negociações, mas novamente recebeu sua recusa, sob a justificativa de que o Sindicato não concorda com o estabelecimento de Programas Próprios de PLR, sob o argumento de que só a via da negociação coletiva seria constitucional (vide Doc. 13 e Doc. 14 da Impugnação);

e) é evidente que a Recorrente fez o que estava em seu alcance para que houvesse a participação do representante do Sindicato nas negociações relacionadas aos Programas Próprios de PLR, porém, de forma notadamente injustificada, o Sindicato se recusou a indicar um representante para compor as comissões;

f) ocorre que as alegações contidas no apelo fazendário não refletem a melhor interpretação do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 8.212/91, na medida em que, se verificado o descumprimento do critério de periodicidade, apenas as parcelas irregularmente pagas deverão se sujeitar à tributação, tal como entendido no acórdão recorrido;

g) com efeito, da leitura da legislação de regência, não há qualquer vedação legal ao pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados com base em dois instrumentos concomitantes. Ao contrário, conforme reconhecido expressamente no acórdão recorrido, a lei admite tal hipótese.

Após, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

1 Conhecimento

Aduz a Recorrente, em suma, a impossibilidade de conhecimento do Recurso, considerando, essencialmente, a ausência de demonstração da divergência jurisprudencial suscitada no tocante à **periodicidade** do pagamento da PLR.

A fim de avaliar o cumprimento dos pressupostos recursais, trago um quadro comparativo entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas indicados:

Acórdão recorrido	Acórdão paradigma 9202-005.979
Como se vê, a PLR somente podia ser paga duas vezes por ano e desde que respeitasse um intervalo mínimo de seis meses. A norma, entretanto, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado. Ademais, o que se disse no tópico anterior, quanto à máxima eficácia da norma constitucional, é igualmente aplicável nesse contexto. Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas por empregado. Expressando-se de outra forma, para cada semestre civil, a tributação deve incidir apenas a partir do segundo pagamento efetuado a um mesmo segurado.	Contudo, em voto sobre esta matéria já me posicionei, em oportunidades anteriores, no sentido de que o pagamento de verbas a título de PLR, quando é descumprido o requisito de periodicidade, desvirtua a natureza de todos os valores pagos, que passam a ter natureza salarial. Nesse aspecto, diferentemente do entendimento daquele relator, todas as parcelas seriam, em tese, no meu entender, sujeitas à tributação. Ocorre que a decisão recorrida decidiu tributar apenas uma dessas parcelas e o recurso especial foi interposto pelo sujeito passivo. Portanto, por observância do princípio do non reformatio in pejus, é mister apenas manter a decisão recorrida e negar provimento ao recurso. Portanto, nesse ponto de divergência, nego provimento ao recurso especial da contribuinte. (...). Acórdão paradigma n.º 9202-005.719 Nos termos do §2o., do art. 3 o., da lei 10.101/2000, 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. A vedação descrita na lei refere-se ao pagamento de qualquer antecipação de mais de 2 vezes no mesmo ano civil. Ou seja, além da exigência legal quanto ao número de pagamentos no ano civil, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que restou descumprido no presente caso. Assim, há que se caracterizar a incidência de contribuições previdenciárias para todos os valores pagos a título de PLR.” (grifo nosso) (Processo nº 13603.722445/2011-68) (...).

Não obstante os argumentos trazidos pela Recorrida quanto ao paradigma 9202-005.979, pela leitura da sua conclusão observa-se a clara divergência jurisprudencial quanto à descaracterização de todos pagamentos realizados a título de PLR, em razão da periodicidade superior à legal.

Ainda que assim não fosse, o segundo acórdão indicado como paradigma aponta claramente, em sua ementa, a descaracterização da integralidade dos pagamentos feitos a título de PLR, de forma oposta à decisão recorrida, na qual apenas restaram descaracterizadas as parcelas excedentes à periodicidade estabelecida pela lei.

Assim, demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, voto em conhecer do recurso nessa parte.

No tocante às outras duas matérias, **concomitância dos instrumentos de PLR e ausência de participação do sindicato**, entendo que restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais, nos termos do Despacho de Admissibilidade.

Portanto, voto em conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

2 Da descaracterização das parcelas pagas a título de PLR em razão da periodicidade superior à legal

Sustenta a Recorrente que o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, conforme restou incontroverso no acórdão recorrido, e, por tal razão, encontram-se desnaturados **todos** os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados.

Acerca do tema, constou do acórdão recorrido a seguinte fundamentação:

Entende-se, todavia, que essa não é a interpretação mais adequada da lei.

Vigente à época dos fatos geradores, assim dispunha o § 2º do art. 3º da Lei 10101/00:

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.

Como se vê, a PLR somente podia ser paga duas vezes por ano e desde que respeitasse um intervalo mínimo de seis meses.

A norma, entretanto, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado.

Ademais, o que se disse no tópico anterior, quanto à máxima eficácia da norma constitucional, é igualmente aplicável nesse contexto.

Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas por empregado.

O STJ já enfrentou essa matéria, tendo-o feito nos seguintes termos:

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.

7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do 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.

[...]

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).

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

Deste Colegiado, pode ser citado o seguinte precedente:

[...]

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. [...] (CARF, PAF 16327.721264/201208, Acórdão 2402005.011, sessão de 17 de fevereiro de 2016, Relator Kleber Ferreira de Araújo).

Expressando-se de outra forma, para cada semestre civil, a tributação deve incidir apenas a partir do segundo pagamento efetuado a um mesmo segurado.

Esse Colegiado, por reiteradas ocasiões, tem discutido sobre a possibilidade ou não de manter a higidez da PLR quanto às parcelas não excedentes à periodicidade legal.

Considerando que a lei regente do tema não dispõe, de forma expressa, sobre a descaracterização integral das parcelas pagas, adoto posição que se alinha ao que foi esposado pela decisão vergastada, mormente em razão da razoabilidade e da proporcionalidade, no sentido de desconsiderar apenas as parcelas que vulneraram o lapso temporal estabelecido legalmente.

Portanto, entendo pela manutenção da decisão vergastada, por seus próprios fundamentos.

Diante do exposto, voto em negar provimento ao recurso especial.

3. Da participação do Sindicato nas negociações

Sustenta a Recorrente que *a lei regulamentadora exige a participação efetiva da entidade, por meio de um representante indicado pela categoria dos empregados, na negociação. As formalidades acima mencionadas não se configuram faculdades na negociação, mas, sim, normas cogentes, por imposição legal para validade do benefício do instituto da participação nos lucros e resultados.*

E, segundo a Recorrente, no caso dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da categoria profissional respectiva no acordo.

Cumpre destacar que restou incontroverso nos autos o fato de o Sindicato ter instado a participar das negociações, mas ter se recusado.

Nesse contexto, em casos análogos, tenho considerado a excepcional possibilidade de se considerar a higidez da PLR para situações específicas nas quais o Sujeito Passivo busca cumprir o estabelecido na legislação de regência, ao comprovadamente convocar o Sindicato para as negociações, mas, por circunstâncias alheias a sua vontade, não logra êxito na participação sindical em sentido estrito.

Assim, pela própria lógica do papel desempenhado pelos Sindicatos no interesse dos representados, a partir do momento em que há ciência da convocação, mas o Sindicato opta por não participar, tal ato não pode ser óbice ao gozo da isenção, pois o sistema trabalharia contrariamente à proteção dos vulneráveis, os trabalhadores, contrapondo-se a finalidade primordial da norma, a integração entre o capital e o trabalho.

Sobre o tema, alinho-me ao que foi disposto na decisão *a quo*, conforme abaixo transcrito:

Conforme preleciona o art. 2º da Lei 10101/2000, que regulamentou, no plano infraconstitucional, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tal participação será objeto de negociação mediante comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por **um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou por convenção ou acordo coletivo.**

Para fins de ilustração, transcreve-se o dispositivo:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva

categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

(Produção de efeito)

II convenção ou acordo coletivo.

Veja-se que a lei não privilegia e nem cria nenhum tipo de hierarquia entre os procedimentos previstos (comissão paritária, convenção ou acordo coletivo), prevendo, *a contrario sensu*, a utilização de qualquer um deles ("*mediante um dos procedimentos a seguir descritos*").

Examinando-se o caso concreto, mormente as provas colhidas pela fiscalização e também as produzidas pela recorrente já na peça de impugnação, é de fundamental importância observar que o Sindicato foi intransigente e que, **mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.**

De acordo com a lei, a comissão é formada por representantes de ambas as partes, inclusive dos trabalhadores, de maneira que a imposição sindical, de estabelecer as normas da PLR mediante acordo coletivo somente pode ser interpretada como intransigência.

E mais, a afirmação do sindicato, de que a via eleita seria inconstitucional, não resiste ao fato de que o inc. I do art. 2º da Lei permanece sem qualquer declaração de inconstitucionalidade pelo órgão competente (o Judiciário), surtindo, pois, seus efeitos jurídicos no mundo fenomênico.

Vale destacar, nesse contexto, **os documentos 8 a 15**, em anexo à impugnação, que demonstram a recusa da citada entidade em indicar um representante para participar da comissão.

Mas não é só.

A comissão paritária tem ampla possibilidade de estabelecer regras mais consentâneas com a realidade da empresa e de seus trabalhadores, uma vez que, estando próxima do seu cotidiano, pode inclusive ter melhores condições de prever os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os seus programas de metas, resultados e prazos.

Por outro lado, **a atitude do sindicato jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.**

A participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, **mas também um direito social do trabalhador.**

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador.

Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277, com destaques).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição outorgou a este o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa.

Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, é óbvio que o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve partir desse iniludível pressuposto, a fim de assegurar a máxima eficácia da norma constitucional. No bojo do PAF 13609.720205/201250, o ilustríssimo Conselheiro Cleberson Alex Friess, frisou que *"a recusa do sindicato sem motivos plausíveis para participar da negociação, a despeito de ter havido comunicação pela empresa para a indicação de um representante a fim de integrar a comissão eleita, não autoriza que se reconheça, por si só, a invalidade do acordo firmado devido à falta de participação do sindicato da respectiva categoria"*.

No mesmo sentido, essa 2ª CSRF se manifestou recentemente, no Acórdão n.º 9202-010.515, consoante ementa abaixo transcrita:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. COMISSÃO DE EMPREGADOS. AUSÊNCIA/RECURSA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. A Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses dos empregados no que tange a negociação do plano de PLR. A exigência de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, devendo ser reconhecida a validade de

acordo celebrado entre empresa e comissão eleita pelos empregados nos casos onde o pagamento favorecer ao trabalhador.

Assim, voto em negar provimento ao recurso especial.

4. Da concomitância dos planos

Alega a Recorrente a existência de desconformidade com lei, em razão da utilização de dois procedimentos concomitantes para pagamento de PLR, em cada ano.

Por sua vez, a Recorrida sustenta que não há qualquer vedação legal ao pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados com base em dois instrumentos concomitantes.

Pela leitura da Lei n.º 10.101/2000, não é possível extrair a vedação legal em comento, pelo contrário, ao tratar da possibilidade de compensação entre planos, em seu art. 3º, § 3º, a lei nos leva a acreditar na coexistência de planos.

Desse modo, considerando que o meu entendimento converge com o expresso na decisão recorrida, entendo por sua manutenção. Por oportuno, transcrevo trechos do Acórdão *a quo*:

No tocante aos pagamentos terem sido realizados com base em dois planos, dissinto, entretanto, do entendimento da autoridade lançadora no sentido de que tal feito seria incompatível com os termos do *caput* do art. 2º da Lei 10.101/00, mais acima transcrito.

Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não me parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinarse a estabelecer quais são esses tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não.

Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em comissão, preveja o pagamento no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual ao final desse mesmo ano.

Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 admite a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que parece indicar, sem maiores lucubrações argumentativas, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de planos de PLR.

Assim, voto em negar provimento ao recurso.

5. Da conclusão

Por todo o exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pesem as, como de praxe, muito bem fundamentadas razões de decidir da relatora, ousou divergir em relação a elas e à respectiva conclusão, no particular, em relação à matéria *“Da descaracterização das parcelas pagas a título de PLR em razão da periodicidade superior à legal”*.

Isto porque, não houve deliberação do colegiado em relação as demais matérias, a saber, **“Da concomitância dos planos”** e **“Da participação do Sindicato nas negociações”**, por entender que o provimento no tocante a matéria abordada neste voto já garantiria o provimento integral do recurso da União.

Passando então à análise do ponto divergente, notadamente da temática da periodicidade dos pagamentos das PLR, é de se frisar que não se trata de assunto novo neste colegiado.

De fato, a relatora advoga a tese de que, quando do descumprimento da periodicidade no pagamento das participações, apenas aquela(s) que excedeu(ram) o limite de semestral e/ou anual, conforme o caso, é que deve(riam) ser adicionada(s) à base impositiva do tributo.

Não vejo dessa forma. O descumprimento da determinação legal implica a tributação de todos os pagamentos efetuados a esse título. Não é razoável entender que a PLR é válida até o limite posto pela lei, pois se assim o fosse, estaria privilegiando aquelas empresas que, deliberadamente, efetuam vários pagamentos sob o suposto manto da regra de não incidência para, ao final, lhe ver garantida a não incidência, pelo menos, em relação a dois desses pagamentos no ano, por exemplo. Ou é, ou não é PLR !

Ainda nessa linha, colaciono, no que importa ao caso, o voto condutor do acórdão **9202-009.918**, proferido na sessão plenária de 22/9/21, que passa integrar as razões de decidir deste relator. Confira-se:

De modo a facilitar a análise do caso concreto, convém, de início, recorrer à alínea “a” do inciso I e ao inciso II do art. 195 da CF/1988, dispositivo constitucional que estabelece as bases sobre as quais podem incidir as contribuições previdenciárias:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte estabeleceu que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer

outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o inciso I do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 constituiu a base de cálculo das contribuições de empregadores para o Regime Geral de Previdência Social como sendo “*o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”. No mesmo sentido é o art. 28 da mesma lei ao instituir base de incidência das contribuições de empregados (salário-de-contribuição).

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem por desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de remuneração/salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

Aqui não se olvida que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas. Porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. *In verbis*:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

[...]

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

[...]

(Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema, conforme se depreende dos julgados a seguir:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRA ORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL MP 794/94.

1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94.

2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa. Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

O juízo esposado na decisão da Suprema Corte corrobora o entendimento de que os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repise-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei específica. Significa dizer que, ao revés do que imagina o Sujeito Passivo, uma vez descumprido quaisquer das condições necessárias à instituição do benefício, esse restará desnaturado e, em consequência disso, referida verba integrará a base de incidência de contribuições sociais.

Ressalte-se que a Lei nº 10.101/2000, ao versar sobre o pagamento da PLR, estabeleceu em seu artigo 3º que o benefício não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado.

De outro eito, de acordo com o Relatório Fiscal, da análise das folhas de pagamento e dos instrumentos de negociação para ao pagamento de PLR, verificou-se que, para determinados empregados, foi efetuado pagamento de PLR em periodicidade superior ao estabelecido na legislação, razão pela qual foi efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a totalidade dos valores pagos.

[..]

A Lei nº 10.101/2000, à época dos fatos geradores, estabelecia em seu art. 3º, § 2º, a periodicidade dos pagamentos a título de PLR nos seguintes termos: “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”.

Verificando-se a existência de pagamentos de PLR em periodicidade superior ao estabelecido, presume-se o descumprimento da legislação, cabendo ao Sujeito Passivo demonstrar que os valores pagos fora da periodicidade legal se deram em razão das alegadas rescisões de contratos de trabalho.

Embora o Sujeito Passivo tenha recorrido longamente a respeito da obrigatoriedade de se pagar a PLR ao empregado que teve o contrato rescindido no momento da rescisão, não houve divergência no colegiado quanto à possibilidade de se considerar a inexistência de descumprimento da periodicidade nesses casos.

[...]

Conforme bem tratou o redator do voto vencedor da decisão recorrida, ainda que haja pagamentos de PLR com base em mais de um instrumento de negociação, é obrigatório o respeito ao critério da periodicidade previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, ou seja, caberia à empresa adequar os pagamentos relacionados aos diversos instrumentos à periodicidade legal.

De outra parte, caracteriza-se a habitualidade no pagamento de PLR, eis que há o conhecimento prévio de que tais valores serão concedidos, quer seja quanto às parcelas pagas na periodicidade prevista na legislação, quer seja quanto às parcelas extras. Afinal, todas estão definidas em instrumentos de negociação coletiva.

Logo, existindo a expectativa do empregado no recebimento do benefício, afasta-se o caráter de eventualidade, constituindo tais valores em base de cálculo de contribuição previdenciária, quando não respeitadas as condições estabelecidas em lei para o pagamento.

De igual sorte, revela-se acertado o entendimento consubstanciado na decisão recorrida segundo o qual o pagamento de verbas a título de PLR, quando descumprido o requisito de periodicidade, desvirtua a natureza de todos os valores pagos, que passam a ter natureza salarial.

Assim, considerando-se que a auditoria fiscal apurou que a empresa pagou valores sob a denominação de PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, isto é, mais de duas vezes no ano civil e em periodicidade inferior a um semestre, restou descumprida a regra de exclusão tratada no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91.

Se o pagamento de PLR não se enquadra na hipótese de não incidência tributária previstas na alínea ‘j’ do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, entende-se que integra o salário de contribuição.

Assim, não se pode acolher a tese de que apenas as parcelas excedentes devem ser tributadas, eis que a não incidência das contribuições previdenciárias depende da subsunção do fato à hipótese de não incidência de forma integral, o que não ocorreu no presente caso.

Em verdade, as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 devem ser observada em sua plenitude para que a totalidade da PLR não seja objeto de tributação. O descumprimento de qualquer dos requisitos para a exclusão da base de incidência, leva à tributação da integralidade dos valores pagos sob a forma de participação nos lucros ou resultados.

Corroborando o entendimento ora defendido, transcreve-se trechos do Acórdão nº 9202-005.514, de relatoria da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que tratou a questão com propriedade:

Todavia, entendo que a interpretação adotada, embora não interfira diretamente no lançamento, já que a competência excluída também o fora pela decadência, não se mostra a mais acertada, tendo em vista que em momento algum a lei 10.101/2000, determina que o descumprimento enseje a exclusão parcial dos fatos geradores.

Destaca-se, ainda, outro ponto que atribui fragilidade a essa tese: como seria possível, objetivamente, escolher qual a parcela que seria excluída? A ausência de qualquer previsão legal a respeito, associada a subjetividade atribuída pelo relator fragiliza, ainda mais, a referida tese. Ademais, a lei 10.101/2000 descreve uma expressa vedação, cujo descumprimento implica desnaturar todo o PLR atribuído, razão pela qual deve ser tributada a totalidade das rubricas.

Cito julgados do TST e TRF que corroboram referida argumentação de que, em havendo descumprimento da periodicidade estabelecida na lei 10.101/2000, todo o PLR encontra-se desnaturado:

TRF1 APELAÇÃO CIVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951 (TRF1)

Data de publicação: 29/11/2005

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA**. ART. 7º, XI, DA CF/1988. AUTO-APLICABILIDADE. PAGAMENTOS EM PERÍODOS INFERIORES A UM SEMESTRE. **DESCARACTERIZAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM LUCROS**. LEI Nº 10.101, de 2000, ART. 3º, § 2º. VERBA HONORÁRIA. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. APLICAÇÃO DO ART. 20, § 4º, DO CPC.

[...]

3. Todavia, após a vigência da Medida Provisória nº 794, de 29.12.1994, convertida na Lei nº 10.101, de 2000, a distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre civil descaracteriza a **participação em lucros**, em face da vedação contida no art. 3º, § 2º, dos referidos atos legislativos.

[...]

TST RECURSO DE REVISTA RR 15477420125010431 (TST)

Data de publicação: 24/04/2015

Ementa: RECURSO DE REVISTA. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO MENSAL. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. INTEGRAÇÃO EM OUTRAS PARCELAS.**

O art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101 /2000, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12.832 /2013, veda o **pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR)**, em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil. Infere-se da regulamentação promovida pela Lei n.º 10.101 /2000, ao art. 7.º, XI, da Constituição Federal, que se buscou evitar que a PLR passasse a ser paga como complemento ao salário mensal e acabasse substituindo parte da remuneração, conforme expressamente proibido no caput do referido art. 3.º Tem-se, assim, que referida regra objetivou, também, dificultar a transformação de salário em PLR com o fito de diminuir artificialmente os encargos decorrentes da relação de emprego. Ademais, a eventualidade do **pagamento da PLR**, conforme expressamente previsto na lei, permite diferenciá-la de parcelas salariais, afastando a possibilidade de sua incorporação, uma vez que a natureza salarial de uma parcela pressupõe periodicidade, uniformidade e habitualidade no seu **pagamento**. Desse modo, considerando que a lei repele o **pagamento** mensal da referida parcela, ainda que o nosso ordenamento jurídico disponha que o pactuado em acordo faz lei entre as partes, por injunção do art. 7.º, XXVI, da Constituição Federal, não há como reconhecer acordos e convenções coletivas que contrariem a legislação em vigor. No caso dos autos, as partes acordantes desviaram-se dos objetivos e da finalidade da lei, ao autorizar o **pagamento** mensal da **participação nos resultados**, devendo ser reputado inválido o ajuste coletivo, que não pode subsistir aos termos da legislação em vigor, razão pela qual deve ser mantido o reconhecimento da natureza salarial da parcela mensalmente paga e sua integração na base de cálculos de outras verbas salariais, conforme decidido no Regional de origem. Recurso de Revista...

Ou seja, embora não tenha influência direta no lançamento, já que mantido sob outros fundamentos de descumprimento de PLR (lei 10.101/2000), entendo que a PGFN possui interesse recursal em ver afastada a tese acatada em sua maioria pelo colegiado a quo de que em descumprido o §2º do art. 3º da lei 10.101/2000, sob o fundamento de que apenas haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela excedente. (Grifos do original)

Desse modo, tendo em conta que os valores pagos a título de PLR não obedeceram os requisitos previstos em lei, necessários à não incidência das contribuições sociais objeto do lançamento, não há como acolher as razões recursais.

Com efeito, DOU provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti