



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720678/2012-10
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.677 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente BANCO ITAU BBA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 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 feitos a título de PLR.

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para excluir da tributação a parte relativa à PLR dos diretores não empregados e as parcelas que não excederam o limite legal.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 2301-004.747, proferido na Sessão de 12 de julho de 2016, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar relativa à alteração de critério jurídico do lançamento; (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação à prejudicial de mérito da decadência para excluir do lançamento o período de janeiro a maio de 2007, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; (c) por maioria de votos, não conhecer de ofício da questão da multa previdenciária (art. 35 da Lei 8.212, de 1991) e da multa por descumprimento de obrigação acessória (GFIP) DEBCAD nº 37.011.4787; vencidas nesse item a relatora e a conselheira Gisa Barbosa Gambogi Neves, que conheciam de ofício a questão; (d) quanto às demais questões, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator; divergiu nessas questões o conselheiro Fabio Piovesan Bozza, que dava provimento parcial ao recurso voluntário para tributar somente os pagamentos excedentes a dois que sejam decorrentes de acordo coletivo de trabalho; quanto ao PLR de administradores, acompanharam pelas conclusões os conselheiros Júlio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo, Marcela Brasil de Araújo Nogueira e Amílcar Barca Teixeira Júnior e João Bellini Júnior. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. ART. 146, CTN. INOCORRÊNCIA.

Para caracterizar alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR nos moldes realizados pela recorrente não se enquadrariam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, relativamente a lançamentos posteriores a tal interpretação, a Administração Tributária passasse a considerar que houve fato gerador dos tributos.

Descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146, pois não houve alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA 99 DO CARF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DOS ADMINISTRADORES. DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 6.404/76.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos administradores enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº 8.212/91 referente às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de previsão legal pela Lei nº 6.404/76. Entretanto, no caso concreto, não restou demonstrado o atendimento aos requisitos dispostos na Lei específica, caracterizando verdadeiras parcelas remuneratórias com incidência de contribuições previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO CONHECIMENTO.

A redução de multa previdenciária por aplicação retroativa de lei nova não corresponde à matéria de ordem pública a exigir conhecimento de ofício por parte da Autoridade Administrativa de Julgamento.

O Contribuinte interpôs Embargos de Declaração nos quais apontou omissões no Acórdão Recorrido, os quais, todavia, em decisão monocrática do presidente da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF não foram admitidos

O Presidente da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF também opôs Embargos de Declaração para correção de erro na Ementa do Acórdão, os quais ensejaram a prolação do Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09 de maio de 2018, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS INOMINADOS. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO ENTRE A EMENTA E O ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO DA TURMA NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. SANEAMENTO.

Na existência de contradição entre a ementa e o entendimento majoritário da turma, em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos Inominados para saneamento da decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. ART. 146, CTN. INOCORRÊNCIA.

Para caracterizar alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR nos moldes realizados pela recorrente não se enquadrariam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, relativamente a lançamentos posteriores a tal

interpretação, a Administração Tributária passasse a considerar que houve fato gerador dos tributos.

Descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146, pois não houve alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA 99 DO CARF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados.

Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n. 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO CONHECIMENTO.

A redução de multa previdenciária por aplicação retroativa de lei nova não corresponde à matéria de ordem pública a exigir conhecimento de ofício por parte da Autoridade Administrativa de Julgamento.

O Recurso visava rediscutir as seguintes matérias: **a) pendência de julgamento dos embargos nominados; b) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados - incidência de contribuições previdenciárias; c) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - ausência de participação sindical; d) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições previdenciárias; e) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - ausência de regras claras e objetivas nos planos que regulamentaram o pagamento da verba.** Em exame preliminar de admissibilidade, todavia, o Presidente da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF deu seguimento ao apela apenas em relação às seguintes matérias: **(b) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados - incidência de contribuições previdenciárias; (d) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições previdenciárias e (e) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - ausência de regras claras e objetivas nos planos que regulamentaram o pagamento da verba.**

Em suas razões recursais o contribuinte aduz, em síntese, quanto à matéria **“Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados - incidência de contribuições previdenciárias”**, a contribuinte invoca o art. 152, da Lei nº 6.404, de 1.976 e diz que a norma específica deve prevalecer sobre a genérica; que a participação nos lucros e resultados foi consagrada aos “trabalhadores” e não exclusivamente aos empregados; que se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a consequente tributação, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual. Cita acórdãos do CARF.

Sobre a matéria **“PLR – inobservância da periodicidade legal”** aduz a Recorrente, em síntese, que outras turmas manifestaram entendimento diverso do esposado pelo Recorrido; que no caso os pagamentos feitos fora da periodicidade se deram em favor dos empregados e ocorreram por conta das negociações entre as partes, como narrado no paradigma.

Finalmente, sobre a matéria **“PLR – ausência de regras claras e objetivas – o contribuinte contesta o fundamento do Recorrido ao afirmar que as regras fora estabelecidas de forma clara e objetiva e passíveis de mensuração; que outras turmas do CARF no sentido de que as regras precisam ser de conhecimento e compreensão dos empregados e não da autoridade fiscal.**

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, conforme relatado, o recurso teve seguimento em relação a três matérias, a saber: **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados - incidência de contribuições previdenciárias; (d) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições previdenciárias e (e) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados - ausência de regras claras e objetivas nos planos que regulamentaram o pagamento da verba.** Passo ao exame de cada uma delas.

Sobre a matéria “**participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados - incidência de contribuições previdenciárias**”, a questão não é nova neste Colegiado, que a enfrentou por diversas vezes.

O fundamento da autuação foi o de que a Lei nº 10.101, de 2000 contempla apenas os segurados empregados e, portanto, os pagamentos feitos a diretores não empregados estariam incluídos do conceito de salário-de-contribuição, ou, dito de outro modo, não estariam excluídos do conceito.

De fato, para os contribuintes individuais, categoria na qual se enquadram os diretores não empregados, a definição de salário-de-contribuição é a seguinte:

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

[...]

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

O art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1.999, por sua vez, trata da contribuição patronal sobre a remuneração dos contribuintes individuais, nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).

O art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece as hipóteses de exclusão do conceito de salário-de-contribuição, e especificamente quanto à Participação nos Lucros e Resultados, remete a lei específica. Confira-se:

Art. 28 (...)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

[...]

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

E é a Lei nº 10.101, de 2001 que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa. Note-se: dos trabalhadores, dos empregados, não dos diretores. E não se diga que a lei específica que disciplina a participação nos lucros e resultados de diretores é a Lei nº 6.404, de 1.976. A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro,

prevista na Lei nº 6.404/1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000. São coisas distintas. Primeiramente, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados; depois, a legislação previdenciária exclui da incidência das contribuições sociais previdenciárias somente a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, que contempla apenas os segurados-empregados.

No caso de Sociedades Anônimas, a remuneração dos administradores pode ser o “*pro labore*”, ou a participação nos lucros, conforme dispuser o estatuto social. A participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho, conforme reza expressamente o art. 152, da Lei nº 6.404, de 1.976. Confira-se:

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, **inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.**

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (destaquei)

Esse dispositivo trata das formas de remuneração dos administradores e nada diz sobre a inclusão ou não da Participação nos Lucros e Resultados do conceito de salário-de-contribuição, matéria tratada por norma especial.

Ora, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1.991 condiciona a exclusão dos pagamentos a título de PLR do conceito de salário-de-contribuição à observância da lei disciplinadora do benefício, que é a Lei nº 10.101, de 2001, conversão, após sucessivas reedições, da Medida Provisória nº 794, de 1994. É claro, portanto, que o pagamento da PLR e as condições para sua inclusão ou exclusão do conceito de salário-de-contribuição são dadas pela norma que disciplina o dispositivo e não por qualquer outra, como a Lei nº 6.404, de 1.976, como quer a Recorrente.

É que, vale repetir, os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados feita aos diretores não empregados não é forma de remuneração do capital, mas do trabalho, portanto, possui natureza remuneratória.

Como referido acima, essa matéria já foi enfrentada por este Colegiado em diversas oportunidades. Como exemplo, cito o Acórdão nº 9202-007.609, proferido na Sessão de 26 de fevereiro de 2019, de Relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementada, no ponto:

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição.

A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Não merece ser acolhida, portanto, a pretensão da Recorrente quanto a esta matéria.

Sobre a matéria “**PLR – inobservância da periodicidade legal**” – o Relatório Fiscal aponta que teriam sido feitos múltiplos pagamentos nos anos de 2007, 2008 e 2009, em três, quatro e até cinco vezes no ano.

Pois bem, a Lei nº 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

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.

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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. O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

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.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§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.

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991 remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como veremos, no presente caso, os pagamentos foram realizados em desacordo ao que estabelece o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Pois bem, conforme referido acima, a Fiscalização identificou pagamentos em periodicidade inferior à estabelecida em lei, em claro descumprimento ao estabelecido em lei.

Portanto, também em relação a este ponto, faltou ao PLR um requisito essencial para sua exclusão do conceito de salário-de-contribuição.

Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou o Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Confira-se:

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.

[...]

Esta também tem sido a posição predominante neste Colegiado, inclusive no sentido de que todos os pagamentos feitos estão sujeitos à Contribuição Social, e não apenas os pagamentos da segunda parcela. Cito o Acórdão nº 9202-005.516, proferido na seção de 25/05/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso:

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

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 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 de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes.

Deve ser mantida a decisão do Recorrido quanto a este ponto.

Finalmente, sobre a terceira matéria - **ausência de regras claras e objetivas** – o cerne da questão diz respeito à necessidade de regras claras e objetivas como condição de validade da Convenção Coletiva de Trabalho para fins de exclusão do valor referente ao PLR do conceito de Salário de Contribuição. Entendeu o Recorrido que a existência de regras clara e objetivas é requisito legal cuja inobservância inviabiliza a exclusão dos pagamentos de PLR do conceito de Salário-de-Contribuição.

Essa matéria já foi enfrentada neste Colegiado em recentes julgados, dos quais participei; por exemplo, no Acórdão nº 9202-007.027, proferido na Sessão de 20 de junho de 2018, de Relatoria da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, tendo redigido o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso ora analisado:

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA

RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba

O fundamento do voto condutor do julgado, ao qual me filio é o de que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR é também uma forma de remuneração e que sua exclusão do salário-de-contribuição decorre expressamente de lei, a qual estabelece, todavia, as condições para tanto. Vejamos:

O art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991 define o conceito de salário de contribuição e as verbas que devem ser excluídas desses conceito. Confira-se

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 nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

[...]

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

O dispositivo é claro: não integra o salário de contribuição o PLR **pago de acordo com lei específica**. E a lei específica, no caso, é a Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe:

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)

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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

Art.3º [...]

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

[...] (destaquei)

A norma não poderia ser mais clara: 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.

Não se trata de aspecto secundário, acidental, mas nuclear da norma, cuja inobservância desfigura o instituto. Sem regras claras e objetivas previamente fixadas no instrumento decorrente da negociação não se tem atendido um requisito legal essencial da participação nos lucros e resultados e sem isso não se cumpre o requisito fundamental para a exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário-de-contribuição: o de que ele seja pagão de conformidade com a lei específica.

Pois bem, no presente caso a imputação foi de que o Plano não definia mecanismos de aferição e a relação entre o valor devido a título de PLR a cada empregado e esse desempenho.

De fato, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000 refere-se especificamente à necessidade de se terem tais mecanismos. Sem eles, resta, evidentemente, descumprido um requisito legal e, portanto, não se opera a condição legal para a exclusão das verbas em apreço do conceito de salário-de-contribuição.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa