



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.720881/2012-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.342 – 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria 67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAÚ SEGUROS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE SEMESTRAL.

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, cabível a aplicação retroativa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que se trata, neste dispositivo, de penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que não o conheceram. E, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para considerar como integrantes do salário de contribuição todos os pagamentos realizados a um mesmo empregado a título de PLR, seja com base no Acordo Coletivo ou na Convenção Coletiva, que descumpram os requisitos de (i) máximo de dois pagamentos no ano e (ii) periodicidade mínima de 6 meses, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior. Solicitaram apresentar declaração de voto as conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata o presente processo de exigências da contribuição previdenciária, parte patronal e relativa ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), contribuição destinada a outras entidades e fundos e multa por descumprimento de obrigação acessória (Gfip), constituídas, respectivamente, pelos autos de infração nºs 37.377.793-0 (e-fls. 461 a 468), 37.377.794-9 (e-fls. 469 a 476) e 37.377.795-7 (e-fl. 477), relativas a PLR nos períodos de apuração 04/2007, 08/2007 a 10/2007, 02/2008 a 05/2008, 08/2008 a 09/2008 e 11/2008.

De acordo com o Relatório de Fiscalização (e-fls. 478 a 498) teria sido paga verba a título de PLR com descumprimento de vários requisitos da Lei nº 10.101/2000: (a) falta de estabelecimento prévio dos indicadores, (b) falta de regras claras e objetivas, (c) periodicidade mínima do pagamento e (d) valores altos pagos a título de PLR - apontando para substituição do salário.

Impugnada a exigência (e-fls. 501 a 518), foi exarado o Acórdão nº 16-42.501 pela 14ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 659 a 684) que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 687 a 706) no qual alegou, preliminarmente, que (i) os lançamentos são nulos porque a autoridade fiscal não distinguiu, do total de pagamentos de PLR no período, os que teriam excedido a periodicidade legal, incorrendo em erro na definição da base de cálculo, e (ii) o período de 04/2007 encontrava-se decaído quando dos lançamentos, consoante o § 4º do art. 150 do CTN. No mérito, alegou, em síntese, que (i) os pagamentos apontados pelo Fisco como excedentes à periodicidade legal decorreram de ajustes em pagamentos previamente realizados, porém, havendo entendimento contrário, deveriam ser considerados apenas os pagamentos de PLR que tenham excedido a mencionada periodicidade; (ii) embora os acordos coletivos de 2007 e 2008 tenham sido assinados no início dos respectivos períodos, as metas a eles referentes eram de conhecimento dos funcionários; (iii) as metas definidas para pagamento de PLR, por meio de contrato de metas, foram estabelecidas de forma clara e objetiva e delas tiveram ciência os empregados por meio de sistema interno (Intranet); (iv) que não cabe ao fisco desqualificar a PLR paga sob o argumento de que os valores são muito altos, pois a lei não estabeleceu limites de valor; (v) a multa por descumprimento de obrigação acessória é indevida, porquanto as PLR pagas não deveriam ser informadas em Gfip por estarem não constituírem fato gerados de contribuição previdenciária, e (vi) não incidem juros sobre multa e, ainda que cabíveis, deveriam ser aplicados apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara proferiu o Acórdão nº 2403-002.202 (e-fls. 913 a 940) no qual, por unanimidade, reconheceu a decadência do período de apuração 04/2007 e, no mérito, por maioria de votos, (i) manteve o lançamento somente das parcelas que excederam a periodicidade de duas vezes no ano civil ou inferior a um semestre civil aos mesmo segurados; (ii) determinou o recálculo da multa com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte, para os autos de infração nºs 37.377.7930 e 37.377.7949, e (iii) determinou o recálculo do valor da multa de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevalecendo o mais benéfico, para o Auto de Infração nº 37.377.7957.

A Fazenda Nacional, com relação aos créditos não atingidos pela decadência, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência (e-fls. 942 a 962), no qual apontou duas divergências: (i) pagamento de PLR em periodicidade inferior à legal, e (ii) cálculo da multa mais benéfica. Pugna pela manutenção dos autos de infração sobre todas as parcelas de PLR pagas, e não apenas às que teriam excedido a periodicidade legal, e pela adoção do entendimento manifesto no acórdão paradigma apresentado, de modo que o acórdão recorrido seja reformado para que seja aplicada a multa mais benéfica entre a da legislação anterior (arts. 35 e 32 da Lei nº 8.212/91, na redação antiga) ou a da legislação atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009).

O sujeito passivo apresentou, tempestivamente, contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 978 a 988) em que sustenta que (i) o recurso não pode ser conhecido na matéria relativa à periodicidade do pagamento da PLR porque os acordãos confrontados são convergentes, e (ii) incidiu, sobre os valores lançados, multa de mora e não multa de ofício; portanto, com a aplicação da retroatividade benigna, deve-se confrontar a multa constante dos autos de infração com o que prevê a atual redação do art. 35 da Lei nº 8.112/91, ou seja, limitada a 20%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Antes de adentrar à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional, registro que, em que pese a acusação inicial referir várias infrações à legislação que trata da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, somente houve Recurso Especial com relação às questões (a) da periodicidade do pagamento e (b) do cálculo da multa. Portanto, circunscrevo meu voto a essas matérias.

CONHECIMENTO

A despeito da alegação do contribuinte, em contrarrazões, de que os acórdãos confrontados na matéria relativa à periodicidade do pagamento da PLR não seriam divergentes, enxergo clara a divergência de entendimento:

- o acórdão recorrido interpretou que, havendo pagamentos em periodicidade inferior à seis meses, somente as parcelas intermediárias pagas em desacordo com o interstício legal deveriam sofrer a incidência da contribuição previdenciária;

- todavia, o acórdão paradigma entendeu que, havendo pagamento em período inferior ao legal, todas as verbas pagas a título de PLR ao empregado perderiam a isenção.

Portanto, voto pelo conhecimento do recurso da Fazenda Nacional.

MÉRITO

Passo, pois, a analisar o mérito da questão, em cada uma das duas matérias trazidas pela recorrente: (i) periodicidade do pagamento da PLR, e (ii) multa devida.

Periodicidade do Pagamento da PLR

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, em que pese o entendimento do voto vencedor da decisão ora recorrida, de que apenas os pagamentos específicos que ultrapassagem o interstício temporal determinado em lei é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, tenho outro entendimento.

Com efeito, a legislação trata da questão da temporalidade do pagamento da PLR no âmbito da sua natureza NÃO SALARIAL. Para comprovação disso, basta vermos que o dispositivo que trata da temporalidade do pagamento é um parágrafo do artigo que trata da natureza da verba. Para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o citado dispositivo.

Lei nº 10.101, de 2000

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 mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

Repara-se da leitura acima, que não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Por esse motivo, entendo que, para cada empregado, pagamentos sem respeito à periodicidade mínima legalmente estabelecida, desconfiguram o programa e, portanto, todas as verbas a ele pagas a título de PLR devem compor o salário de contribuição.

Multa Devida

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):*

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora (g.n.)**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício (g.n.) relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

(...)

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também*

fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)”

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de lançamento de obrigação principal e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º ou §5º (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, no presente caso, deve-se comparar **(i)** o resultado da soma da multa lançada mediante o Auto de Infração nº 37.271.721-7, que faz parte do processo nº 16327.001168/2010-70, e a multa lançada nos autos deste processo com **(ii)** a multa estabelecida pelo art. 35-A da Lei nº 8.112, de 1991, que remete ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que é de 75%, prevalecendo a menor.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso da Fazenda Nacional, para, no mérito dar-lhe provimento parcial, para considerar, dos valores em litígio, como integrante do salário de contribuição todos os pagamentos realizados a um mesmo empregado a título de PLR, seja com base no Acordo Coletivo ou na Convenção Coletiva, que descumpram os requisitos de (i) máximo de dois pagamentos no ano e (ii) periodicidade mínima de 6 meses.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Inicialmente, vale esclarecer que a presente declaração visa tão somente deixar claro meu posicionamento acerca de questões atinentes ao mérito, tendo em vista considerações feitas durante a sustentação oral. Nesse sentido, entendo acertada a posição do ilustre relator.

DO MÉRITO

Antes mesmo de adentrar ao mérito, ressalto que a autoridade fiscal, em seu relatório narra diversos requisitos desrespeitados da lei 10.101/2000, que ensejaram considerar os pagamentos de PLR como salário de contribuição; contudo, no presente recurso, trouxe a PFN apenas como requisito a ser reapreciado a questão da periodicidade, razão pela qual fico adstrita a sua análise, embora não corrobore o entendimento do acórdão recorrido em diversos outros aspectos.

Nesse sentido, trago trecho do relatório fiscal que descreve tal questão:

1.1. o relatório Fiscal, fls. 478/498, narra circunstanciadamente os motivos e os fundamentos que ensejaram o lançamento. Aborda o tema a partir da sua definição pela Constituição Federal, artigo 7º, XI; da hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias, de acordo com a Lei nº 8.212/91, notadamente no seu artigo 28, § 9º letra “j” e no Decreto nº 3.048/99, art. 214, § 9º, X; na regulamentação da Participação nos Lucros desde a edição da Medida Provisória nº 794, de dezembro de 1994 à lei nº 10.101/00.

1.2. a partir do item 5.11 o Relatório Fiscal, passa a demonstrar a situação concreta do caso em relação aos pagamentos ocorridos durante os exercícios de 2007 a 2008 a título de PLR, destacando as contas referente aos pagamentos registradas na sua contabilidade e nas suas folhas de pagamento, menciona os instrumentos de negociação: (i) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) Específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização; (ii) Planos de Participação em Lucros ou Resultados (Acordos Coletivos); discorre sobre a periodicidade dos pagamentos a título de PLR por não atender ao disciplinado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000;

1.3. outros fatos foram narrados pela fiscalização: (i) quanto à vigência dos Acordos Coletivos (Planos Próprios) firmados com datas retroativas, ou seja, não foram pactuados antes do período

a que se referem; (ii) utilização da PLR em complementação a remuneração devida aos empregados, (iii) descumprimento das formalidades prescritas na Lei nº 10.101/2000;

Quanto a periodicidade do pagamento.

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal, determinar a procedência do recurso frente aos argumentos do julgador da câmara *a quo*.

De pronto, deixo claro meu posicionamento acerca do tema: o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba encontra-se desvinculada do salário, desde que, paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do recurso, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento no presente caso.

Da Definição de Salário de Contribuição

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 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 nº 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. 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 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;

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.

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

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**.*

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.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*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.***

§ 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.

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

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.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênua da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

*Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, **não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.**”*

Nesse ponto argumentos de que a essência da lei foi cumprida, e que os requisitos atribuídas pelo auditor não se sustentam, não merecem guarida no meu entender.

Não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, prazos para pactuação, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, limite máximo de parcelas a serem pagas, limite temporal entre os pagamentos qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. Caso fossemos acatar a argumentação do recorrente, a lei 10.101/2000 precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros abaixo transcritos.

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:

Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, MAS DE FORMA ALGUMA IGNORAR A EXISTÊNCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS, E DE EXIGÊNCIAS LEGAIS CLARAS PARA A REFERIDA DESVINCULAÇÃO, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculados da remuneração.

Face as colocações acima, passemos a imputação fiscal no caso concreto. Quanto ao aspecto da periodicidade, assim indicou a autoridade fiscal:

5.14 Esses pagamentos foram realizados com base em dois instrumentos distintos de negociação: Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) Específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização e Planos de Participação em Lucros ou Resultados (Acordos Coletivos). Os montantes por rubrica são apontados no Demonstrativo da PLR Paga por Beneficiário – 04/2007 a 12/2008.

5.15 Analisando a periodicidade de tais pagamentos, constatou-se o não atendimento do disciplinado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, anteriormente transcrito, que expressamente veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Como pode ser observado pela amostragem consignada no Demonstrativo da Periodicidade dos Pagamentos de PLR, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram três pagamentos dentro do mesmo ano ou dois pagamentos no mesmo semestre.

5.16 Sendo assim, por ter sido descumprida essa importante determinação legal, todos os valores pagos a título de PLR, constantes do Demonstrativo da PLR Paga por Beneficiário – 04/2007 a 12/2008, que incluem tanto os pagamentos fundamentados nas CCT Específicas quanto os relativos aos Acordos Coletivos, não se desvinculam da remuneração e foram considerados integrantes do salário de contribuição.

5.17 A respeito disso, já se manifestou a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), consoante Acórdão nº 16-34.774, da 11ª Turma da DRJ/SP1, de 17 de novembro de 2011, excertos abaixo:

32. A não observância da periodicidade fixada em lei é fator de caracterização da natureza salarial dos pagamentos efetuados. Trata-se de condição imposta pelo legislador, cuja observância é obrigatória, e uma vez não observada enseja a incidência da contribuição social sobre ditos pagamentos.

33. Isto porque a PLR por sua natureza exige o estabelecimento de metas (resultados ou lucro) que exigem certo prazo para serem atingidas, e o pagamento deve decorrer do fato de que as metas foram alcançadas. A não observância da periodicidade fixada em lei é fator de caracterização da natureza salarial dos pagamentos efetuados. Trata-se de condição imposta pelo legislador, cuja observância é obrigatória, e uma vez não observada enseja a incidência da contribuição social sobre ditos pagamentos.

(...)

38. Ao elaborar a Lei 10.101/2000 o legislador teve como objetivo, não só garantir aos trabalhadores a percepção dos direitos que lhes foram proporcionados pela Carta Magna, como também evitar as fraudes. Para tanto,

estabeleceu algumas regras de observância obrigatória, e cujo descumprimento ensejam a incidência das contribuições previdenciárias feitas a título de PLR.

39. Quanto ao argumento da Impugnante, no sentido de que sejam excluídas do lançamento as parcelas efetuadas dentro do período permitido pela Lei 10.101/2000, o argumento é falho, pois como já ressaltado a periodicidade mínima imposta pelo legislador teve como objetivo garantir a caracterização da natureza dos pagamentos efetuados. Dessa forma, uma vez constatado o desrespeito à referida exigência legal, resulta como consequência a descaracterização dos pagamentos efetuados a título de PLR, e a caracterização dos mesmos como pagamentos de natureza remuneratória.

40. Assim sendo, o desrespeito a condição imposta pelo legislador descaracteriza a totalidade dos pagamentos efetuados, e não somente àqueles que ultrapassaram a periodicidade fixada. O que caracteriza a situação em tela não é a interpretação do auditor fiscal, mas a **verdade material** que dela se alcança. Assim é que é fundamental deixar claro que, ao contrário do que parece acreditar a autuada, o que determinou a incidência de contribuições para o caso em comento foi à subsunção da situação fática à hipótese de incidência, ou por outra ótica, a não subsunção da situação fática às hipóteses legais que afastariam tal incidência, isso, em perfeita harmonia ao alegado princípio da estrita legalidade. (grifos nossos)

Por outro lado, a empresa alega em sede de contrarrazões trouxe o sujeito passivo:

22. O Acórdão recorrido acertadamente concluiu não deve incidir contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR feitos pela Recorrida, na medida em que ela comprovou o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, sendo mantida a exação somente em relação aos valores que eventualmente tenham sido feitos fora da periodicidade legal.
23. Desta feita, reitere-se, que tais valores eventualmente pagos acima da periodicidade fixada em lei decorrem da compatibilização entre os instrumentos que fundamentaram os pagamentos de PLR e de mero ajuste entre eles.
24. Além disso, no curso do processo apontou a jurisprudência do TST reconhecendo que os pagamentos de PLR na forma de antecipação ou parcelamento não tem o condão de alterar a natureza da verba⁴.
25. Não bastasse isso, esclareceu que o CARF já decidiu no sentido de que eventual ajuste decorrente do cumprimento da legislação ou de imposição sindical não desnatura a natureza da verba paga a título de PLR:
27. Vale lembrar que já restou atestada a natureza do pagamento efetuado, uma vez que os programas de Participação nos Lucros e Resultados mantidos pela Recorrida foram validados pelo acórdão recorrido e não contestados pelo Recurso Especial da PGFN.
28. Desta feita, resta definitivamente reconhecida a existência de regras claras e objetivas, a negociação prévia e a participação dos empregados e empregadores, representados pelos sindicatos e federações de suas respectivas categoriais, o que, por si só, afasta o caráter salarial da verba.
29. Assim, o suposto não atendimento ao interregno previsto na legislação, mas que foi negociado entre as partes, não poderia descaracterizar por completo os pagamentos realizados pelo Recorrente, como pretende a PGFN, poderia, no máximo, como decidido nestes autos, fazer incidir a contribuição sobre aos pagamentos não efetuados dentro daquele intervalo, o que já está pacificado pela jurisprudência do CARF⁵.

Conforme podemos extrair do posicionamento do sujeito passivo em sede de contrarrazões, tese abraçada pelo acórdão recorrido, apenas os pagamentos em periodicidade superior é que devem ser objeto de lançamento, o que não venho a corroborar.

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-se identificar que a empresa distribuiu efetivamente PLR aos mesmos empregados com a inobservância da lei.

Importante ressaltar que a empresa não pode fazer uso de mais de um instrumento para fazer pagamentos à título de PLR, por exemplo realizar 2 pagamentos consubstanciados em Acordo coletivo, 2 em convenções coletivas e mais 2 em acordos com os empregados com a participação do representante do sindicato. Se essa interpretação prosperasse estaríamos admitindo que praticamente metade dos salários dos empregados no ano, pudessem advir de PLR desvinculados dos salários, prejudicando todos os demais direitos dos empregados. Essa interpretação fica clara aos olhos ao disposto no art. 2º da lei 10.101/2000:

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*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.

Dessa forma, eleger mais de um instrumento para pagamentos de PLR, mesmo que dentro dos limites, já leva ao descumprimento da lei, caso o empregador realize 4 pagamentos no mesmo ano civil. E não me venha alegar que os Acordos Coletivos e Convenções Coletivas como fontes formais do direito do trabalho, frente ao princípio da imperatividade, não podem ser desrespeitados. A própria lei 10.101/2000, faz expressa previsão para que o empregador não seja punido pela desobediência ao acordo, senão vejamos:

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.

Os seja, pode no acordo a empresa contemplar os pagamentos previstos em outros instrumentos, evitando assim, incorrer no referido descumprimento e enquadrando-se dentro do limite estabelecido pela lei.

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.

Vale também esclarecer, que ao identificar lançamentos contábeis de PLR em diversas competências, o auditor não pode levar ao extremo de considerar que todos os pagamentos sejam irregulares automaticamente. A lei proíbe o pagamento a um mesmo empregado, para um mesmo ano civil em mais de duas parcelas ou com periodicidade inferior a um semestre civil.

Por fim, com relação a esse fato, destaco que se descumpridos quaisquer dos requisitos, não há que se falar que o PLR da empresa atendeu as exigências legais, razão pela qual a totalidade dos pagamentos para um mesmo empregado no mesmo ano civil, sofrem a incidência de contribuição previdenciária. Note-se, que o dispositivo que veda o pagamento em mais de duas vezes está inserido no artigo que trata da natureza do pagamento, para fins de exclusão de encargos trabalhistas e previdenciários, sendo que, o §2º expressamente VEDA o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores.

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.

Assim, face aos argumentos acima expostos entendo correto o posicionamento adotado pelo relator no sentido de que todos os pagamentos feitos a um mesmo empregado no mesmo ano civil devem compor o conceito de salário de contribuição.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o excelente voto do relator ouso discordar no tocante a solução dada aos pagamentos em menor periodicidade do que aquela definida em lei, para os quais conforme o voto do qual divirjo, teriam o condão de dar natureza de complementação salarial a todas as verbas pagas a título de PLR, naquele determinado programa.

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, entendo que apenas os pagamentos específicos que ultrapassem o interstício temporal determinado em lei é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos exarados pelo voto da Turma Ordinária, ora recorrido.

Entendo que esta interpretação é a que melhor atende aos objetivos da Lei nº 10.101, de 2000, e foi utilizada em diversos precedentes do CARF no ano de 2014.

Cumprе registrar que o Superior Tribunal de Justiça também já abordou o tema, **identificando o procedimento a ser realizado, quanto ao Programa de PLR, nos casos de terem sido realizados pagamentos em períodos inferiores a seis meses.**

“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. (...)

1. Hipótese em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas distribuídas aos empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa. 2. O Banco distribuiu parcelas nos seguintes períodos: a) outubro e novembro de 1995, a título de participação nos lucros; e b) dezembro de 1995 a junho de 1996, como participação nos resultados. 3. As participações nos lucros e resultados das empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991, à luz do art. 7º, XI, da CF). 4. O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou critério básico para a não-incidência da contribuição previdenciária, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses. 5. Caso realizada ao arrepio da legislação federal, a distribuição de lucros e resultados submete-se à tributação. Precedentes do STJ. 6. A norma do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995), que veda a distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses, tem finalidade evidente: impedir aumento salarial disfarçado cujo intuito tenha sido afastar ilegitimamente a tributação previdenciária.

(...)

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 496949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 31.08.09)

A Justiça do Trabalho, com maior legitimidade para discussão da natureza da verba, tem aplicado uma interpretação mais alinhada com a Constituição Federal, valorizando o resultado das negociações coletivas de trabalho, por força do art. 7º, XXVI, e nesse sentido mais importante do que a rubrica que identifica o pagamento feito ao empregado é a apuração da sua real natureza jurídica.

Certamente, o legislador, quando fez constar, no art. 3º da Lei nº 10.101/00, que a participação nos lucros e resultados “*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*” não teve como objetivo isentar de encargos toda e qualquer verba paga a título de “PLR”.

Assim na análise dos casos concretos, deve-se verificar se o conceito trazido na Constituição Federal e regulamentado na Lei nº 10.101/00 foi observado pelas partes que negociaram o instrumento coletivo definidor das regras de participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

O Tribunal Superior do Trabalho vem se manifestando quanto a esta temática:

RECURSO DE EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. INTERPOSIÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI 11.496/2007. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO PARCELADO. A jurisprudência desta Subseção, calcada no art. 7º, XXVI, da Magna Carta, sinaliza no sentido da viabilidade de norma coletiva estabelecer periodicidade de pagamento da participação nos lucros inferior à semestral. Ressalva de entendimento da Ministra Relatora. (TST, E-RR - 194200-95.2003.5.02.0462, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministra Relatora Rosa Maria Weber, DJ 07/05/2010)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data venia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza

salarial. A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. (TST, E-ED-RR - 1236/2004-102-15-00, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministro Milton de Moura França, DJ 24/04/2010)

Desse modo, entendo que somente as parcelas que não respeitaram a semestralidade nos termos na Lei, e que não continham periodicidade menor, expressamente pactuada em instrumentos coletivos, poderão ser tidas como verbas de natureza remuneratória.

Ressalto ainda, que havendo possíveis descumprimentos a estas regras acima expostas, estes afetarão apenas aqueles indivíduos nos quais as ilegalidades sejam verificadas no caso concreto, sem afetar os demais indivíduos que se encontram com as formalidades respeitadas, ainda que se encontrem sob um mesmo contrato ou programa de PLR.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

O mérito da questão a ser aqui discutida resume-se na interpretação do § 2º, do artigo 3º, da Lei 10.101/2000, em sua redação original, que não admitia o pagamento da PLR em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, nos seguintes termos:

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.

No presente caso, em relação a determinados trabalhadores foram efetuados pagamentos a título de PLR em periodicidade inferior ao prazo legal, o que levou a fiscalização a desqualificar todos os pagamentos feitos no âmbito do plano.

Por outro lado, no julgamento realizado pela Turma de Julgamento deste Tribunal, conforme voto vencedor da decisão, apenas os valores pagos em desconformidade com referido prazo não poderiam ser tributariamente tratados como participação nos lucros. Vale aqui a transcrição de trecho do referido voto vencedor:

Conforme já mencionado pelo r. Relator, de acordo com a fiscalização, foram verificados pagamento a título de PLR em 8, 9 e 10/2007 e 2, 3, 4, 5, 8, 9 e 11/2008. Inobstante concordar que devam ser mantidos os pagamentos efetuados em periodicidade inferior ao prazo que a lei determina, entendo importante esclarecer que deverá ser verificado pelo órgão responsável que irá efetuar a cobrança do crédito, a relação de quais trabalhadores efetivamente receberam tais valores em confronto com o período acima mencionado.

Pois bem.

A meu ver não merece retoque a interpretação dada pela Turma de Julgamento. A redação do parágrafo § 2º em questão é clara. A vedação é válida para pagamentos efetuados com periodicidade inferior a um semestre, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Vale dizer, os pagamentos efetuados em obediência à periodicidade e quantidade, no semestre e no ano, não podem ser maculados em função de outros eventualmente realizados em desacordo com a norma.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da União.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra