



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721264/2012-08
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-011.134 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

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

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

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 aos pagamentos feitos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que não conheciam. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Fernanda Melo Leal, que negavam provimento. Em relação ao conhecimento, votaram os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (presidente) – sessão de 22/03/2023. No mérito, votaram os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora) – sessão de 22/03/2023, Fernanda Melo Leal e Régis Xavier Holanda – sessão de 27/02/2024. Designado

para redigir o voto vencedor (mérito) o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Designado redator ad hoc Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

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

Relatório

Como redator *ad hoc*, sirvo-me do relatório inserido pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Conforme informação fiscal de fls. 4401 e seguintes, trata-se de lançamento consubstanciado nos autos de infração DEBCADS n.º 37.377.796-5, 37.377.797-3 e 37.377.798-1, competências 04/2007 a 12/2007, lavrados em decorrência do não recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros, incidentes sobre PLR pagas aos segurados empregados em desacordo com a legislação (ACT e CCT); e de valores pagos aos segurados empregados e contribuinte individuais a título de concessão de opções de compra de *units*.

Após desistência parcial apresentada pelo contribuinte e seguindo o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por meio do **acórdão 2402-005.011, integrado pelo acórdão de embargos n.º 2402-005.821**, por unanimidade de votos, conheceu parcialmente do recurso e não conheceu dos documentos apresentados após o prazo legal, e na parte conhecida deu provimento parcial ao recurso para declarar a decadência para as competências até 10/2007 nos AI n.º 37.377.7965 e 37.377.7973 e, no mérito, para excluir da base de cálculo dos AI n.º 37.377.7965 e 37.377.7973 e do cálculo da multa do AI n.º 37.377.7981: a) as primeiras parcelas semestrais da PLR que tenham sido pagas a um mesmo segurado em obediência às Convenções Coletivas de Trabalho; e b) os levantamentos OC OPÇÕES e OE OPÇÕES."

O Acórdão 2402-005.011, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

APRESENTAÇÃO DOCUMENTAL APÓS O PRAZO LEGAL. PRECLUSÃO.

Os documentos apresentados após o prazo de defesa somente deverão ser conhecidos se atenderem às hipóteses previstas no § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

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

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

PLANOS DE STOCK OPTIONS. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Caso os ganhos com os planos de "stock options" sejam tomados como remuneração, consideram-se ocorridos os fatos geradores na data em que o beneficiário possa dispor das ações sem restrição.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

No cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais não adimplidas no prazo legal, estes, calculados pela taxa SELIC, incidem sobre os valores das contribuições e sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (e-fls. 4014/4022 e 4198/4199) o qual admitido exclusivamente em relação à matéria "PLR pago em periodicidade inferior à legal" (despachos de fls. 4025/4031 e 4429/4434). Citando como paradigma o acórdão 2401-001.619 a Recorrente assim resumiu a divergência: **“A divergência, destarte, reside na abrangência da parcela descaracterizada como PLR. Enquanto o acórdão paradigma entendeu que, em caso de descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000 todos os pagamentos devem ser tributados, o acórdão**

paradigma (*sic*) concluiu que só devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias aqueles pagamentos que excederem o limite legal.”

Contrarrrazões do Contribuinte pelo não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional e no mérito pelo seu não provimento. Em tempo é apresentada petição rogando pela aplicação do Parecer SEI n.º 11315/2020/ME, de 11/08/2020, o qual limita a 20% a multa de mora aplicada na autuação em debate, em função da retroatividade benigna prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, a lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991.

É o relatório.

Apreciação pela CSRF e designação de redator *ad hoc*

Na sessão do dia 22/03/2023, esta Colenda Turma apreciou o presente caso, oportunidade em que a Relatora original votou por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, acompanhada pela maioria da Turma. No mérito, a Relatora original votou por negar provimento ao recurso. Contudo, o julgamento não foi concluído em razão do pedido de vista do conselheiro Marcelo Risso, conforme decisão abaixo extraída da respectiva ata:

Vista para o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso em mar/2023. A relatora conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional, acompanhada pelos conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Miriam Denise Xavier, Marcelo Milton da Silva Risso e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Divergiram os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que não conheceram. No mérito, a relatora negou provimento ao recurso, acompanhada pelos conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Divergiram os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Miriam Denise Xavier, que deram provimento ao recurso. Nesse ponto houve pedido de vista. Em relação ao conhecimento o julgamento foi concluído e o resultado foi proclamado. Participou do julgamento a conselheira Miriam Denise Xavier (suplente convocada). Presidiu o julgamento o conselheiro Fernando Brasil Oliveira Pinto (presidente).

Conforme art. 58, inciso III, do RICARF, este Conselheiro foi designado como redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, não mais compõe o colegiado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida (cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu), tendo em

vista que sua decisão, tanto a respeito do conhecimento recursal quanto do mérito, já foi apresentada para esta Colenda Turma:

Conforme exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte cujo objeto envolve o debate acerca do cumprimento das regras da Lei n.º 10.101/00 para fins de caracterização de verba paga como “Participação nos Lucros e Resultados”, verba isenta da contribuição previdenciária nos termos do art. 28, §9º alínea ‘j’ da Lei n.º 8.212/91.

1) Do conhecimento

Em sede de contrarrazões pugna o Contribuinte pelo não conhecimento do recurso por ausência de divergência entre os julgados. No seu entendimento, o acórdão paradigma 2401-001.619 se limitou a negar qualquer efeito jurídico às alegações tecidas pelo interessado naquele caso, não tendo em momento algum examinado a tese jurídica que é objeto do presente processo, qual seja “impossibilidade da incidência da contribuição sobre as parcelas pagas em conformidade com a lei, ou seja, sobre os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre”, tese esse apresentada de forma subsidiária pela ora Recorrida.

Entretanto, no entendimento desta Relatora, o despacho de admissibilidade de fls. 4025/4031 não merece reparos.

Embora ambos os julgados aqui examinados – recorrido e paradigma - tenham sido proferidos pelo mesmo Conselheiro, o fato é que pela leitura da fundamentação do acórdão paradigma depreendemos a clara conclusão do Colegiado pela incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos em programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR quando caracterizado o pagamento de parcelas em periodicidade superior à fixada pela Lei n.º 10.101/01, vejamos parte do julgado:

Ao tratar da periodicidade do pagamento o legislador foi enfático:

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

Verifica-se, assim, que, ao repassar a verba aos trabalhadores em seis parcelas, a recorrente atropelou o § 2. acima transcrito.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

Art. 28. (...)

§ 9 Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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

(...)

A única conclusão possível é a de que, **tendo havido o pagamento em desrespeito à Lei 10.101/2000, a verba deve ser considerada salário-de-contribuição, tendo o Fisco demonstrado acerto em seu proceder.**

Neste sentido a divergência em relação ao acórdão recorrido é clara, na medida em que no presente processo mesmo tendo havido a comprovação pela fiscalização do pagamento de PLR em mais de duas parcelas, o Colegiado citando a jurisprudência administrativa e do Poder Judiciário concluiu pela tributação apenas das parcelas excedentes:

Os dados tabulados pelo fisco demonstram que, de fato houve o desrespeito à periodicidade legal e, ainda que a empresa alegue, que os valores pagos em excesso representariam ajustes de parcelas anteriores não há nos autos elementos hábeis a me convencerem dessa afirmação.

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

Porém, uma vez desrespeitada a periodicidade legal, apenas as parcelas tidas como irregulares devem sofrer a tributação. É esse o entendimento que vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

(...)

Neste sentido, ratificando o despacho de admissibilidade, conheço da divergência “incidência de Contribuições previdenciárias sobre o PLR, quando pago em periodicidade inferior àquela fixada legalmente”.

2) Do mérito:

A Lei nº 10.101/00 ao disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros, ou resultados da empresa, trouxe a vedação, em seu art. 3º, § 2º, ao pagamento destes valores em periodicidade inferior a 6 (seis) meses, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil:

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

...

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

Meu entendimento é que essa redação antiga do §2º do art. 3º requeria uma interpretação conjunta, ou seja, a Lei nº 10.101/00 vedava o pagamento de PLR mais

duas vezes no ano e com periodicidade inferior a um semestre civil, eram condições cumulativas.

O Superior Tribunal de Justiça, valendo citar acórdão da lavra do Ministro Humberto Martins relativo ao AgRg no REsp 1381374 / RJ, sempre defendeu a necessidade de se observar a semestralidade, vejamos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 3º, § 2º, DA LEI 10.101/2000. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESULTADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A 6 (SEIS) MESES. PRECEDENTES.

1. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nas razões de recurso especial adesivo, a insurgência se firmou contra a parte do acórdão regional que manteve a incidência da contribuição previdenciária nos meses de fevereiro de 1999 e julho de 2000, sem observância da faculdade legal inserida no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000 que permite o pagamento de participação nos lucros a cada semestre civil ou duas vezes ao ano.

3. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que a referida distribuição seja realizada na forma da lei, ficando consignado que o "art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses." (REsp 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A Corte regional decidiu em conformidade com precedente do Superior Tribunal de Justiça, pois somente escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo menos seis meses de distância, interregno que não ocorreu no presente caso, em que os pagamentos foram realizados em setembro de 1998, julho de 1999 e fevereiro de 2000.

Observando ainda a norma construída a partir da citada redação art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00, temos que a intenção do legislador era não permitir o pagamento de parcelas de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil sob pena de caracterizar remuneração. Entretanto, não depreendo do dispositivo a determinação de que o descumprimento da condição teria o condão de invalidar todo o programa criado pela empresa, a opção do legislador no meu entender se restringiu a considerar como remuneração as parcelas pagas em desacordo com as regras.

Para ilustrar transcrevo parte da fundamentação da decisão proferida em pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF 2ª Região, na Apelação Cível/Reexame Necessário, no processo nº CNJ: 0525518-29.2001.4.02.5101, **a qual após fazer menção expressa ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça concluiu** que: “Sobre o tema, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que apenas os pagamentos que não observarem a periodicidade mínima prevista em lei estarão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, sendo ilegal a cobrança da exação sobre a integralidade dos pagamentos efetuados no correspondente exercício.” Vejamos:

Sobre o tema, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que apenas os pagamentos que não observarem a periodicidade mínima prevista em lei estarão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, sendo ilegal a cobrança da exação sobre a integralidade dos pagamentos efetuados no correspondente exercício.

Além disso, a orientação da Corte Superior sobre o tema é de que a expressão “semestre civil”, constantes das MPs nº 860/95 e 1.619-46/1998, deve ser compreendida como o período de seis meses corridos, contados a partir do primeiro pagamento de PLR de cada exercício, e não como o interregno de janeiro a junho e julho a dezembro, como sustenta a embargante.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes arestos do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 3º, § 2º, DA LEI 10.101/2000. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESULTADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A 6 (SEIS) MESES. PRECEDENTES.

1. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nas razões de recurso especial adesivo, a insurgência se firmou contra a parte do acórdão regional que manteve a incidência da contribuição previdenciária nos meses de fevereiro de 1999 e julho de 2000, sem observância da faculdade legal inserida no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000 que permite o pagamento de participação nos lucros a cada semestre civil ou duas vezes ao ano.

3. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que a referida distribuição seja realizada na forma da lei, ficando consignado que o "art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses." (REsp 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A Corte regional decidiu em conformidade com precedente do Superior Tribunal de Justiça, pois somente escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo menos seis meses de distância, interregno que não ocorreu no presente caso, em que os pagamentos foram realizados em setembro de 1998, julho de 1999 e fevereiro de 2000.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1381374/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 13/10/2014)

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

LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

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.
7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991.
8. Irrelevante o argumento de que as parcelas de outubro e novembro de 1995 referem-se à participação nos lucros, e as demais, nos resultados.
9. As expressões "lucros" e "resultados", ainda que não indiquem realidades idênticas na técnica contábil, referem-se igualmente a ganhos ? percebidos pelo empregador em sua atividade empresarial ? que, na forma da lei, são compartilhados com seus empregados.
10. Para fins tributários e previdenciários, importa o recebimento de parcela do ganho empresarial pelos funcionários, seja ela contabilizada como lucro ou como resultado.
11. Ademais, in casu, ainda que houvesse distinção entre a participação nos lucros (outubro e novembro de 1995) e a participação nos resultados (dezembro de 1995 a junho de 1996), ocorreram múltiplos pagamentos em periodicidade inferior a seis meses em ambos os casos, o que afasta o argumento recursal.
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).**

(...)

16. Recurso Especial do Banco parcialmente provido. Recurso Especial do INSS parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

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

Assim, por todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Por fim, considerando 1) a ausência de recurso válido das partes sobre o tema da aplicação da multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, 2) a cognição restrita deste Colegiado por força regimental e 3) a natureza vinculante para toda Administração Pública do **PARECER SEI Nº 11315/2020/ME**, entendo que caberá a unidade de execução do julgado avaliar os eventuais efeitos deste sobre o caso concreto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o, como de praxe, muito bem fundamentado voto da relatora original, ousou dele dissentir, notadamente no que tange aos efeitos da violação da regra de periodicidade prevista no § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2001.

Isto porque, entende a relatora que uma vez descumprida a regra, seria levado à tributação apenas as parcelas pagas da PLR que excedessem o limite legal.

Não vejo dessa forma.

O descumprimento da determinação legal – *seja lá por qual for o motivo, se por inobservância do plano da PLR, se pelo próprio plano estipular pagamentos em desacordo, se por razões de “ajustes”, etc* - implica a tributação de todos os pagamentos efetuados a esse título. Não é razoável entender que a PLR é válida até o limite posto pela lei, pois se assim o fosse, estaria privilegiando aquelas empresas que, deliberadamente, efetuam vários pagamentos sob o suposto manto da regra de não incidência para, ao final, lhe ver garantida a não incidência, pelo menos, em relação a dois desses pagamentos no ano, ou em relação a um dentro do mesmo semestre civil, por exemplo. Ou é, ou não é PLR !

Nessa mesma linha, este colegiado tem entendido que referido descumprimento desnaturaria toda a PLR paga ao empregado. A inobservância da regra impõe mácula a todo o plano, no tocante aos empregados que receberam tais pagamentos.

Guardadas as proporções e para aqueles que entendem a habitualidade como a constância de determinada situação ao longo do tempo, seria o mesmo, penso eu, de se buscar a não incidência sobre determinado ganho na forma de utilidades - concedido ao longo dos meses do ano - daquele conferido no mês de janeiro, ao argumento de que essa parcela, *de per si*, não teria se dado de maneira habitual. Nesse racional, admitir-se-ia a tributação apenas das parcelas a partir das quais se entendeu ter restado configurada a habitualidade na percepção do ganho, o que não me afigura razoável.

Nesse sentido, adiro às razões de decidir da Relatora do acórdão de nº **9202-005.516**, da sessão de 25/5/17, e as adoto como minhas razões de decidir. Confirmam-se:

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

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

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

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

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

Quanto a alegação que não paga em mais de duas parcelas, mas tão somente antecipa a primeira parcela entendo que razão não assiste ao recorrente. Observa-se que a lei 10.101 (§2º do art. 3º) é enfática ao dizer que é VEDADO O PAGAMENTO DE QUALQUER ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

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

Descrita a fundamentação pela qual entendo que o pagamento mais de 2 vezes por ano, ou em periodicidade inferior ao estabelecido em lei encontra-se vedado, devemos

avançar nas razões do recurso especial. Determinou o acórdão recorrido a manutenção do lançamento apenas em relação a parcela excedente, conforme podemos extrair dos pontos trazidos pelo relator:

Quanto à periodicidade, observo que houve quebra da regra legal, posto que a PLRE foi paga no ano de 2005 nos meses de novembro e dezembro. Essa sistemática contraria o § 2.º do art. 3.º da Lei da PLR, que dispõe:

Art. 3º (.....)

(.....)

§ 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.

Observe-se que a norma veda o pagamento da verba em periodicidade inferior a um semestre civil, mesmo que a título de antecipação.

Todavia, tem sido entendimento majoritário dessa Turma que apenas a parcela excedente à periodicidade legal é que deve sofrer a tributação. Assim, a parcela de 11/2005 deveria ser afastada não fosse a sua exclusão pela decadência.

Essa análise foi necessária em razão da influência que terá no julgamento do processo 15504.019402/200921, auto de infração de obrigação acessória relativo à falta de declaração de fatos geradores na GFIP.

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

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

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

TRF1 APELAÇÃO

CIVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951

(TRF1)

Data de publicação: 29/11/2005

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS** OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º , XI , DA CF/1988 . AUTOAPLICABILIDADE.

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 n.º 794 , de 29.12.1994, convertida na Lei n.º 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. 3.º , § 2.º , dos referidos atos legislativos.

[...]

TST RECURSO DE REVISTA RR 15477420125010431 (TST)

Data de publicação: 24/04/2015

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

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

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

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para afastar a tese de que em descumprindo o §2º do art. 3º da lei 10.101/2000, tributar-se-ia apenas as parcelas excedentes.

Nessa mesma linha, os acórdãos a seguir ementados:

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

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei n.º 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. **Acórdão 9202-008.677, de 17/3/20.**

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

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias em relação a todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas em relação às parcelas excedentes. **Acórdão 9202-008.081, de 20/8/19.**

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

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes. **Acórdão 9202-008.249, de 22/10/19.**

Nacional. Forte no exposto, VOTO no sentido de DAR provimento ao recurso da Fazenda

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti