



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

<b>Processo nº</b>	16327.721316/2013-19
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.875 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	22 de maio de 2019
<b>Matéria</b>	SALÁRIO INDIRETO (PLR) E AVISO PRÉVIO INDENIZADO
<b>Recorrentes</b>	BANCO ITAUCARD S.A. E FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. VERIFICAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICA. CONHECIMENTO.

A constatação da existência de similitude fática e do atendimento dos demais pressupostos de admissibilidade impõe o conhecimento do Recurso Especial.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu o caráter indenizatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para excluir da exigência a parcela excedente da PLR.

(assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração de obrigações principais, conforme discriminado a seguir:

- Debcad 51.032.909-8, contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e
- Debcad 51.032.910-1, contribuições devidas a outras entidades ou fundos, os denominados “terceiros”.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 329/372) os lançamentos referem-se a:

- Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a segurados empregados nas competências 02/2009, 03/2009, 09/2009, 10/2009, 11/2009, 02/2010 a 06/2010, 08/2010, 10/2010 a 12/2010, 03/2011, 04/2011, 06/2011, 08/2011, 10/2011 e 12/2011 (Levantamento Fiscal “P2”);
- Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a contribuintes individuais (diretores não empregados) nos meses de 02/2009, 09/2009, 02/2010, 08/2010, 03/2011 e 08/2011 (Levantamento Fiscal “PA2”); e
- Aviso prévio indenizado pago a segurados empregados, no período de 06/2009, 10/2009, 11/2009, 02/2010, 03/2010 e 05/2010 a 11/2011 (Levantamento Fiscal “A2”).

No que se refere à PLR, os pagamentos durante os exercícios fiscalizados tomaram por base os seguintes instrumentos celebrados entre as partes:

- Convenções Coletivas de Trabalho – CCT (fls. 159/203);
- Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados – PCR (fls. 204/232);
- Programas Próprios – PR (fls. 233/267).

Em sessão plenária de 10/05/2017 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.797 (fls. 1064/1097), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2011*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE PLANOS DIFERENCIADOS ENTRE OS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.**

*A discrepância de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, em função do cargo do trabalhador e da área que atua é motivo insuficiente para desqualificar a natureza dos pagamentos realizados. Segundo a lei de regência, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO.**

*Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. A clareza e objetividade destinam-se, precípua mente, à necessidade de compreensão dos termos ajustados pelas partes envolvidas, e não à fiscalização tributária. Por isso, via de regra é inviável que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação limite-se ao plano abstrato dos acordos celebrados, devendo aprofundar-se no conhecimento da própria execução dos programas de participação nos lucros ou resultados no âmbito da empresa.*

*Não há imposição da disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, admitindo-se o detalhamento, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento, em documentos apartados, desde que mantida a harmonia com as regras gerais.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.**

*É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que*

*impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.*

*No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados nos meses de junho ou setembro do ano-calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinhama amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.***

*A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS.***

*Não há óbice na lei de regência ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados mediante dois planos distintos, tais como convenção e acordo coletivo. Nada obstante, é obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos a um mesmo segurado em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA.***

*A Lei nº 10.101, de 2000, é aplicável apenas no caso de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados pactuados entre empresa e seus segurados empregados. A parcela paga a título de participação estatutária a diretores não empregados, ainda que nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL N° 1.230.957/RS. SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL.*

*É de índole infraconstitucional a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. A decisão de mérito no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Escapam à incidência da contribuição previdenciária os valores que são pagos a título de aviso prévio indenizado, dada a ausência de natureza salarial.*

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.*

*Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.*

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/06/2017 (Despacho de fl. 1098) e em 12/07/2017 foi interposto o Recurso Especial de fls. 1099/1113 (Despacho de Encaminhamento de fl. 1114), fundamentado no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, visando rediscutir a matéria “**Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado**”.

Apresentam-se como paradigmas os acórdãos nº 2302-003.218 e 9202-005.212, cujas ementas, no que concerne à matéria em debate, transcreve-se a seguir:

Acórdão 2302-003.218

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/05/2010 a 31/08/2011*

*VERBAS INDENIZATÓRIAS. DECISÃO STJ NÃO DEFINITIVA*

*Não incide contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, sobre ao terço constitucional de férias indenizadas, sobre o adicional referente às férias gozadas e sobre a rubrica aviso prévio indenizado, de acordo com decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento de recursos especiais, nos quais se discutia a incidência de contribuição patronal no Regime Geral de Previdência Social. Os recursos foram submetidos ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo)*

*Nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na*

*sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), devem ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Atente-se para o fato de que a decisão não é definitiva antes do trânsito em julgado.*

[...]

**Acórdão 9202-005.212**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011**

[...]

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO.**

*Considerando-se que o aviso prévio faz parte da retribuição que remunera o contrato de trabalho e que inexiste previsão de sua exclusão na norma tributária previdenciária impõe-se a exigência do tributo sobre essa rubrica da folha de pagamento quando o empregador não efetua seu recolhimento.*

[...]

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que segue:

- o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 dispõe que, para o empregado e o trabalhador o salário-de-contribuição é 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;
- todas as verbas pagas em razão do trabalho, ou seja, todos os rendimentos ou retribuições do trabalho, quaisquer que sejam suas naturezas, excetuando-se os pagamentos discriminados no § 9º do art. 28 da Lei de Custo, compõem o salário-de-contribuição;
- a presença do termo “exclusivamente”, significa que tão somente as remunerações expressamente dispostas no § 9º em foco devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições sociais ora em litígio, não estando dali excluídos os valores referentes ao aviso prévio indenizado, nem os valores relativos aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença.;
- com a alteração promovida pela Lei nº 9.528, de 1997, o aviso prévio indenizado deixou de ser parcela não integrante do salário-de-contribuição para o efeito de incidência de contribuição previdenciária, já que foi excluído do rol de parcelas que não integram o salário-de-contribuição elencadas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, trata-se de norma isentiva específica que deve ser interpretada restritivamente segundo disposição constitucional e CTN (art. 111, II), não cabendo, portanto, a inserção de verbas não incluídas no rol enumerado por esse dispositivo;

- o Decreto nº 6.727/2008, ao revogar a alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99, que dispunha que o aviso prévio indenizado não integrava o salário-de-contribuição, buscou tão-somente corrigir uma ilegalidade, já que o dispositivo ora revogado era explicitamente contrário ao texto legal, pois criava hipótese de não-incidência que não era prevista no art. 28 da Lei nº 8.212/91, extrapolando, dessa forma, o seu poder regulamentar;
- a revogação da alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99 fazia-se necessária para adequação do Decreto nº 3.048/99 à Lei nº 8.212/91;
- não foi por meio do Decreto nº 6.727/2008 que foi instituída a cobrança da contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado, mas sim por meio da Lei nº 9.528/97, que retirou tal verba do rol do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991;
- a alteração dada pela Lei nº 9.528/1997 ao art. 28 da Lei nº 8.212/1991 veio ao encontro do entendimento de que essa verba integra a base de cálculo da tributação previdenciária;
- esse entendimento é sustentado no fato de que o período correspondente ao aviso prévio indenizado integra o tempo de contribuição do empregado para fins de pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e o tempo de serviço para concessão de benefícios previdenciários;
- é importante observar que, antes da EC 20/98, era necessária apenas a comprovação do tempo de serviço para que o contribuinte tivesse direito aos benefícios previdenciários, todavia, depois da publicação da referida emenda passou a ser exigido também o recolhimento das contribuições para o reconhecimento do direito ao benefício;
- no aviso prévio dado pelo empregador, tanto o trabalhado quanto o indenizado, o seu período de duração integra o tempo de serviço para todos os efeitos legais, inclusive para concessão de benefícios previdenciários, reajustes salariais, férias, 13º salário e indenizações;
- o § 1º do art. 487 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ordena que se considere esse tempo como tempo de serviço, devendo a Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) ser anotada com data de saída que englobe todo esse período;
- se está previsto na própria CLT que essa verba deve ser considerada como tempo de trabalho a consequência lógica é a de que ela integre também o salário-de-contribuição, já que para a Previdência Social não há que se falar em tempo de serviço sem o correspondente custeio;
- o termo “indenizado” utilizado para essa modalidade de aviso prévio, embora consagrado pelo uso, não é o mais apropriado ao seu significado, ainda mais no âmbito da Previdência Social, em que as verbas indenizadas escapam da incidência tributária;
- indenizar significa compensar, reparar com uma prestação pecuniária um dano material ou moral causado a outrem, o que não ocorre no caso de pagamento do aviso prévio indenizado;
- a simples vigência do contrato de trabalho impõe ao empregador o dever de pagar os 30 (trinta) dias de aviso prévio, independentemente de o empregado ter prestado o serviço, dessa forma, não há que se falar aqui em indenização,

mesmo porque, neste caso, é o trabalhador quem mais se beneficia ao receber salário sem a contraprestação correspondente;

- o só fato de o contrato viger – com ou sem aviso, com ou sem trabalho – impõe ao empregador o dever de cumprir as obrigações sociais correspondentes, próprias de qualquer contrato de trabalho, como, aliás, se conclui do **caput** e §11 do art. 201 da Constituição;

- pouco importa o nome que se dê ao aviso prévio, o importante é sua natureza salarial, a qual tem o condão de projetar o contrato de trabalho e seus efeitos para o termo *ad quem* coincidente com o período sob aviso;

- se essa projeção temporal do contrato decorre de lei, a prestação do serviço no período correspondente é liberalidade do empregador, como em outras situações contratuais, respeitado o limite mínimo de sete dias;

- as hipóteses de exclusão de rubricas da composição do salário-de-contribuição ensejam, em regra, situações que não interferem diretamente no tempo de serviço ou no de contribuição, tampouco nos benefícios previdenciários a que faz jus o trabalhador-segurado;

- exemplo disso são as férias indenizadas, não usufruídas em época própria por culpa do empregador; a indenização compensatória de 40% do FGTS, em razão de dispensa sem justa causa. Somente em tais casos se pode cogitar razoavelmente que os valores recebidos configuram indenização na acepção da palavra, porquanto têm como fato gerador uma falta atribuível ao empregador;

- o período de aviso prévio “indenizado”, a despeito do termo inadequado, interessa para o trabalhador como todo o período de vigência do contrato, pois dele resulta a remuneração integral de um mês, o FGTS correspondente, 1/12 de décimo-terceiro salário, 1/12 de férias, bem assim o cômputo de 30 dias em seu tempo de contribuição, que refletirá diretamente no seu salário-benefício;

- para a Previdência Social e, por extensão, à sociedade, interessa o custeio dos benefícios cuja implementação a elas incumbe, por mandamento constitucional;

- se integra o tempo de serviço para fins de aposentadoria, deve incidir contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado, ante o caráter contributivo da Previdência Social (art. 201, **caput**, da CF/88);

- se fosse o caso de não incidir a exação sobre o aviso prévio indenizado, ele não poderia ser utilizado para fins de contagem de tempo para a aposentadoria, indo de encontro à interpretação dada pela Justiça do Trabalho quanto à matéria.

Requer que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 21/07/2017 (fls. 1117/1124).

Intimado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 26/09/2017, o Contribuinte ofereceu, em 11/10/2017, as Contrarrazões de fls. 1138/1144 com os argumentos que a seguir se resume:

- o Recurso Especial Fazendário não merece ser conhecido, visto que ausente um dos requisitos de admissão previstos no art. 67, do RICARF, mais especificamente no que tange à demonstração da similitude fática entre os acórdãos paradigmáticos e o acórdão proferido pelo CARF nestes autos;
- a Recorrente destacou acórdãos paradigmáticos que ensejam a manutenção da exação, pois (i) a decisão proferida pelo STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos (antigo art. 543-C, do Código de Processo Civil) não haver transitado em julgado, razão pela qual, não poderia ser utilizada como fundamento, pelo CARF para afastar a cobrança de tais valores, além de afirmar que (ii) inexiste previsão de sua exclusão na norma tributária previdenciária, razão pela qual a autuação, neste ponto merece ser mantida;
- o STJ já sedimentou o entendimento de que referida verba não possui natureza remuneratória, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, sob a sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973 (recursos repetitivos);
- apesar de aquele processo ter sido submetido ao julgamento de Recurso Extraordinário no STF, razão pela qual a Recorrente fundamenta divergência entre as decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a própria Procuradoria, em decorrência daquele julgamento, editou a Nota da PGFN nº 485/2016, aprovada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 02/06/2016, que concluiu pela impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado;
- a divergência jurisprudencial trazida pela Fazenda Nacional e ratificada pelo respectivo despacho de admissibilidade não atendem à disposição contida no Regimento Interno do CARF, no sentido de que nas decisões proferidas devem respeitar aquelas emitidas em sede de recursos repetitivos (art. 62 do Regimento Interno), além de não atender aos pressupostos de admissibilidade dos recursos especiais, visto que ausente a divergência de entendimentos entre as turmas julgadoras do CARF;
- a argumentação da Procuradoria está voltada para o fato de que a alínea “f” do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048/1999 foi revogada em razão da entrada em vigor do Decreto nº 6.727/2009;
- as contribuições para o custeio da Seguridade Social só poderão incidir sobre as remunerações destinadas a retribuir o trabalho, conforme dispõe a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, bem como o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/1991;
- o aviso prévio indenizado não está no campo de incidência da Contribuição Previdenciária, na medida em que não compõe a remuneração;
- o Decreto nº 6.727/2009, utilizado como argumento da Recorrente, é um ato infra legal e, em razão do art. 97 do Código Tributário Nacional, não pode determinar, por si só, a incidência de contribuição sobre qualquer verba;
- a questão foi objeto de decisão definitiva, visto que o STF não abrangeu tal assunto na repercussão geral discutida sobre o mesmo caso.

Requer o contribuinte o não provimento do apelo fazendário e a manutenção do acórdão recorrido no que tange ao aviso prévio indenizado.

## Recurso Especial do Contribuinte

Na mesma data das contrarrazões, 11/10/2017, o Contribuinte apresentou o Recurso Especial de fls. 1227/1235 (Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1225), visando rediscutir a matéria “**PLR - periodicidade dos pagamentos**”.

À guisa de paradigma, trouxe à colação o Acórdão 2301-003.005. Abaixo a ementa do julgado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/1997 a 30/12/2006*

*Ementa: ABONO ÚNICO NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A antecipação de parte da parcela referente a participação nos lucros da empresa, decorrente de exigência do Sindicato da categoria, não possui o condão de conceder natureza salarial à verba, inexistindo razão para a incidência de contribuições previdenciárias.*

*Recurso Voluntário Provido*

*Crédito Tributário Exonerado*

Infere o Contribuinte que:

- o acórdão recorrido aponta um suposto não atendimento à redação original do § 2º, do art. 3º, da Lei 10.101/2000, que impediria o pagamento de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;
- a parcela de pagamentos efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação de tais valores, em cumprimento da legislação vigente
- nos anos autuados, realizou dois pagamentos a título de PLR aos seus funcionários;
- a parcela de pagamentos apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei, decorre de mero ajuste e conciliação entre pagamentos efetuados aos empregados decorrentes dos planos de PLR mantidos pela empresa no período (CCT e Programas Próprios);
- o pagamento do sobredito ajuste não altera a natureza dos valores pagos a título de PLR, tampouco traduz ofensa ao art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000, nos termos do entendimento externado pelo Tribunal Superior do Trabalho. Cita jurisprudência do TST;
- o suposto não atendimento ao interregno previsto na legislação, mas que foi negociado entre as partes, não poderia descharacterizar tais pagamentos realizados pelo Recorrente, como pretende a decisão Recorrida, a qual, caso

---

seja mantida, no mínimo deve apenas considerar aquela parcela que ultrapassa a periodicidade legal e não todos os pagamentos realizados.

Requer seja provido seu apelo recursal.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 24/09/2011 (fls. 1308/1315).

Enviados os autos à PGFN em 05/12/2017 (fl. 1316), a Procuradoria, em 13/12/2017, carreou aos autos as Contrarrazões de fls. 1317/1323 (fl. 1324) com as considerações sintetizadas a seguir:

- a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 11º: “*Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*”;
- em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, encerra a definição legal de salário-de-contribuição;
- o salário é elemento remuneratório do trabalho e, se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição;
- pelo artigo 7º, inciso XI da CF: “*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*”;
- conforme reconheceu o próprio STF, esse artigo consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE nº 393.764-Agr);
- é PLR apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o citado preceito constitucional;
- não se faz suficiente para fazer impedir a cobrança de contribuição previdenciária a existência da lei reguladora e a denominação de participação nos lucros e resultados; deve-se observar em tudo e por tudo a legislação pertinente. Reproduz jurisprudência do STJ;
- somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/2000, estão imunes à tributação;
- contudo, conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos;
- aqui, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência (§ 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000), razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

- cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se o contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba que denomina como “participação nos lucros”;
- verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício;
- de acordo com a legislação de regência da participação nos lucros e resultados, dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados, devem 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;
- a lei ainda veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;
- no caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;
- a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;
- no caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição;
- o próprio art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;
- o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/2000 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91, o que se verificou nos autos;
- na hipótese, o lançamento deve ser mantido sobre todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista o descumprimento da periodicidade prevista na norma legal.

Pugna a Fazenda Nacional pela negativa de provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

#### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos de admissibilidade.

De acordo com a decisão vergastada, a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária é de índole infraconstitucional e, por essa razão, a decisão de mérito proferida pela STJ, no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, na sistemática de recurso repetitivo deve ser reproduzida pelos conselheiros, no julgamento de recursos no âmbito do CARF.

Por outro lado, os acórdãos paradigmáticos, além de reconhecerem que verba integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, entenderam que a decisão adotada no Resp 1.230.957/RS não vinculava os conselheiros do CARF por não ser de caráter definitivo, posto que a matéria estaria pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal em Recurso Extraordinário, também com repercussão geral reconhecida.

Assim, resta claro que, diante de situações fáticas semelhantes, foram adotadas soluções diversas, o que configura o dissídio jurisprudencial.

Quanto à Nota da PGFN nº 485/2016, convém esclarecer que a dispensa para a apresentação de recurso ou contestação em relação a determinada matéria não se apresenta como óbice ao conhecimento do apelo recursal.

Assim, considerando que a divergência foi satisfatoriamente demonstrada e uma vez atendidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## **Mérito**

Não obstante as razões insertas no apelo recursal, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui jurisprudência consolidada no sentido de não haver incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. No entendimento daquele Tribunal Superior, REsp nº 1.230.957/RS (com decisão proferida na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973), o aviso prévio indenizado visa reparar dano causado ao trabalhador e, por isso, não há como conferir à referida verba caráter remuneratório por não retribuir o trabalho. Vejamos o teor da ementa do julgado em relação a essa matéria:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA  
EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.  
DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE  
AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE  
FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO*

*PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. 1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.*

[...]

2. *Recurso especial da Fazenda Nacional.*

2.1 *Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.*

2.2 *Aviso prévio indenizado.*

*A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).*

*A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.*

*Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.*

[...]

Contudo, a decisão adotada em face do REsp nº 1.230.957/RS teve seus efeitos sobreestados em virtude da reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na matéria discutida no Tema 163/STF, que tem como paradigma o Recurso Extraordinário (RE) nº 593.068/SC.

O julgamento do RE 593.068/SC foi concluído em outubro de 2018 e em 21/03/2019 a decisão foi publicada no Diário da Justiça. Confira-se o teor da ementa:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.068 SANTA CATARINA*

*Ementa: DIREITO PREVIDENCIÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. REGIME PRÓPRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARCELAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA.*

- 1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade.*
- 2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria.*
- 3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial.*
- 4. Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo.*
- 5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’”*
- 6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas. (Grifou-se)*

Conforme destacado acima, prevaleceu no STF a tese de que a contribuição previdenciária não incide sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, a exemplo do terço de férias, adicional de serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade, sendo que o *decisum* não fez referência às contribuições vertidas ao Regime Geral de Previdência Social.

A despeito da conclusão do julgamento do RE 593.068/SC, o STJ decidiu novamente por sobrestrar a decisão relativa ao Resp 1.230.957/RS, até a publicação da decisão

de mérito a ser proferida pelo STF a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR):

*RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL N° 1.230.957 - RS  
(2011/0009683-6)*

[...]

*EMENTA*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. INCIDÊNCIA SOBRE O  
TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.  
RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA  
985/STF. **SOBRESTAMENTO.***

*DECISÃO*

[...]

*Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrerestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral. (Grifou-se)*

Ocorre que o RE 1.072.485/PR diz respeito exclusivamente ao terço constitucional de férias.

Ademais, conforme destacado no acórdão recorrido, há decisões reiteradas no STF que apontam para a inexistência de repercussão geral em litígios envolvendo o aviso prévio indenizado em virtude de estar a incidência de contribuições previdenciárias em relação a essa rubrica calcada na interpretação da legislação infraconstitucional.

Além do que, em razão das decisões da Suprema Corte acerca da ausência de repercussão geral nas lides envolvendo o aviso prévio indenizado, a Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, incluiu o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, consoante se pode verificar a seguir:

*NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016*

*Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. (Grifou-se)*

Forçoso reconhecer que, em relação ao aviso prévio indenizado, a decisão proferida pelo STJ na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973 no REsp nº 1.230.957/RS há de ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de

---

conformidade com o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

*[...]*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Em virtude disso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

## **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **Mérito**

Como se esclareceu no relatório, a matéria devolvida à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais refere-se à periodicidade de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR. Entendeu o Colegiado Ordinário que o benefício foi concedido em desconformidade com o previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Além de tratar-se de discussão reiterada em sede de 2ª instância administrativa, caso semelhante, envolvendo inclusive o mesmo contribuinte, foi decidido por esta Turma de Julgamento em sessão realizada em 27 de março deste ano, Processo nº 16327.721315/2013-74.

Assim como naquela ocasião, reproduzo os argumentos trazidos no voto condutor do acórdão recorrido e, por concordar integralmente com tais argumentos, adoto-os como razão de decidir:

a.8) Periodicidade dos pagamentos

81. Para a fruição do benefício fiscal, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu regras quanto à periodicidade dos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados. Na redação vigente à época dos fatos geradores, o legislador fixou o limite anual de 2 (dois) pagamentos, desde que efetuados num intervalo mínimo de um semestre:

*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. (...)*  
(GRIFEI)

82. A finalidade da instituição pelo legislador desse critério básico para a não incidência da contribuição previdenciária foi buscar evitar a utilização da parcela como uma forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

83. De acordo com o agente fiscal, o contribuinte não seguiu a determinação do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e realizou, para o mesmo beneficiário, mais de dois pagamentos nos anos de 2009 a 2011. Para ilustrar os fatos, anexou as Planilhas “PLR Múltiplos Pagamentos”, que contêm, por amostragem, os pagamentos efetuados aos segurados empregados (fls. 272/284).

84. Por sua vez, a recorrente sustenta que o suposto pagamento acima da periodicidade é decorrente de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação dos valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em cumprimento da legislação vigente. A parcela excedente é mero ajuste nos primeiros pagamentos efetuados aos segurados empregados.

85. Pois bem. É possível que determinadas situações excepcionais, quando devidamente comprovadas, não tenho o condão de caracterizar a existência de pagamentos autônomos, implicando o desrespeito à periodicidade exigida em lei. Desse modo, privilegia-se a substância sobre a forma.

86. Porém, no caso sob exame, a recorrente não explica exatamente, nem faz prova, as circunstâncias em que foram realizados os denominados ajustes de pagamento aos segurados empregados, alegando, de maneira genérica, a origem no cumprimento da legislação ou decorrentes de imposição do sindicato da categoria.

87. Mesmo em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, prossegue o recurso voluntário, não poderia a fiscalização descaracterizar por completo os pagamentos efetuados pela empresa, devendo a incidência da contribuição previdenciária atingir apenas os valores pagos além do interregno previsto na legislação.

88. Desde já ressalto, com base na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.101, de 2000, que não vislumbro obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar o pagamento pela empresa da Participação nos Lucros ou Resultados, tais como convenção e acordo coletivo, como forma de adequação às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes envolvidas. Da mesma forma, inexiste qualquer vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

89. Em qualquer caso, contudo, é obrigatório o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o legislador ordinário elegeu, como regra cogente, para afastar a incidência da norma tributária, o cumprimento de determinado parâmetro objetivo no que diz respeito à Participação nos Lucros ou Resultados.

90. A partir da documentação que instrui os autos, verifico a existência de vício na própria formulação das regras do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, quando avaliados, em conjunto, os instrumentos de negociação coletiva firmados pelas partes, relativamente ao requisito da periodicidade dos pagamentos.

91. Com efeito, por intermédio das CCT's, aplicáveis a todos os segurados empregados, convencionou-se os seguintes pagamentos (fls. 169/203):

- (i) no ano de 2009, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2008, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2008. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2009;
- (ii) no ano de 2010, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2009, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2009. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2010; e
- (iii) no ano de 2011, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2010, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2010. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2011.

91.1 Os valores da participação com base na CCT's correspondem ao somatório de uma parte básica e outra adicional, porém ambas com previsão de pagamento aos empregados no mesmo mês. Quanto ao montante calculado pela "regra básica", a convenção estabelece a possibilidade de compensação com os valores pagos em razão dos planos próprios.

92. A seu turno, os ACT's tiveram como objetivo estabelecer uma participação complementar nos resultados para os trabalhadores, cujo pagamento seria efetuado anualmente, juntamente com a segunda parcela da Participação nos Lucros ou Resultados prevista nas CCT's (fls. 204/229).

92.1 Ocorre que, em todos os anos, foi concedida uma antecipação da participação complementar, segundo a Cláusula Quarta dos ACT's, descontada do segurado empregado quando do pagamento final:

- (i) no ano de 2009, antecipação no mês de 09/2009, no valor de R\$ 700,00;
- (ii) no ano de 2010, antecipação no mês de 06/2010, no valor de R\$ 1.800,00; e
- (iii) no ano de 2011, antecipação no mês de 05/2011, no valor de R\$ 1.600,00.

93. Por fim, no tocante àqueles funcionários elegíveis aos denominados Programas Próprios, nos termos da Cláusula Sexta dos ACT's, tais como os segurados empregados pertencentes aos níveis de gerente e superintendente, o programa complementar estabeleceu o pagamento semestral, ou anual com antecipação semestral, da participação nos resultados institucional (fls. 233/267).

93.1 Quer dizer, a antecipação era paga entre agosto e setembro do ano da avaliação, enquanto o pagamento final realizava-se entre fevereiro e março do ano subsequente ao da apuração.

94. Como se percebe, os pagamentos nos anos de 2009 a 2011, para um mesmo trabalhador, de acordo com os exemplos reproduzidos nas Planilhas “PLR Múltiplos Pagamentos”, às fls. 268/271, espelham os compromissos assumidos por meio dos instrumentos de negociação coletiva, cuja formatação original, pelo que se depreende dos autos, extrapola a frequência anual de, no máximo, dois pagamentos no mesmo ano civil.

95. Em consequência, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, os pagamentos realizados não são reflexos de uma mácula restrita à execução do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, o que poderia justificar, em tese, a tributação apenas sobre as quantias pagas excedentes à periodicidade anual.

96. É obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos ao mesmo trabalhador em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, até duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

97. Logo, todos os pagamentos, com base nas CCT's, nos ACT's, inclusive Programas Próprios, previstos na Cláusula Sexta, estão submetidos à incidência da contribuição previdenciária, assim como à tributação reflexa pelas contribuições devidas a terceiros.

Os trechos da decisão recorrida transcritos acima evidenciam que o Sujeito Passivo descumpriu a regra insculpida no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, a qual veda 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.

Em virtude disso, restou descaracterizado todo o plano de PLR e, por conseguinte, as parcelas pagas a esse título ficaram sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros em sua integralidade.

---

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho