



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720227/2014-97
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.918 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente SOUZA CRUZ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.918 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16682.720227/2014-97

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de contribuições sociais incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultado - PLR aos segurados empregados, relativas:

- À parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho; e
- À parte destinadas aos terceiros: FNDE (Salário Educação), INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE.

Em sessão plenária de 03/07/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.913 (fls. 4285/3308), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

RECURSO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. DUPLICIDADE. EQUÍVOCO.

Confirma-se, em sede de recurso de ofício, a exclusão de valores incluídos na base de cálculo do tributo, quando comprovado o lançamento em duplicidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. TERMO INICIAL DO PRAZO QUINQUENAL.

Na hipótese de pagamento de remuneração variável com base na Participação nos Lucros ou Resultados, o fato gerador das contribuições previdenciárias é mensal e aperfeiçoa-se no último átimo do respectivo mês em que ocorreu a prestação de serviços pelos trabalhadores. A partir daí, conta-se o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício, quando há antecipação de pagamento.

NULIDADE. DEFICIÊNCIA DA CAPITULAÇÃO LEGAL.

Descabe cogitar de nulidade do lançamento tributário quando os requisitos legais para a lavratura do auto de infração foram devidamente observados pela autoridade fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS DESLIGADOS. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS.

Nas situações de desligamento de segurado empregado, decorrentes de rescisão do contrato de trabalho, a parcela paga na rescisão a título de Participação nos Lucros ou Resultados não entra no cômputo da vedação ao pagamento em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência. Em todos os casos comprovados nos autos, por meio de documentação hábil, afasta-se a incidência da tributação por desrespeito à periodicidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. MAIS DE UM INSTRUMENTO COLETIVO DE NEGOCIAÇÃO. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS. COMPATIBILIZAÇÃO.

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, na origem, 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.

TERCEIROS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA (INCRA). INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria, não reconhecer a decadência da competência 03/2009, vencido o relator. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovezan Benamor. Vencidos o relator e os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR que, dentro de cada semestre civil, não excederam a periodicidade semestral. Os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa também votaram pela exclusão dos valores relativos à empregada Elizabeth Piovezan Benamor. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. Julgamento iniciado na reunião de junho, quando o relator proferiu o seu voto. Julgamento realizado em julho, sem a presença do relator, pois faltou à sessão de julgamento do dia 3/7/2017.

A decisão de primeira instância havia retificado as bases de cálculo utilizadas, após revisão e identificação de impropriedades pela auditoria fiscal realizadas em diligência. Houve apresentação de Recurso de Ofício ao qual foi negado seguimento.

Ao Recurso Voluntário, foi dado provimento parcial apenas para excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovesan Benamor, eis que o Sujeito Passivo demonstrou que a referida empregada foi desligada da empresa em dezembro de 2009 e recebeu naquele mês o valor da PLR a que teria direito em abril do ano seguinte.

O Sujeito Passivo teve ciência da decisão em 18/10/2017, (fl. 4316) e, em 03/11/2017 (fl. 4318), apresentou Recurso Especial (fls. 4320/4402) no intuito de rediscutir as matérias:

- a) Nulidade – Deficiência da capitulação legal;
- b) Decadência – Contagem do prazo;
- c) Ocorrência do fato gerador - comprovação - ônus do fisco; e
- d) PLR – Pagamento em periodicidade superior ao estabelecido na legislação – Incidência de contribuição previdenciária apenas sobre as parcelas excedentes.

Nos termos do despacho datado de 13/12/2017 (4552/4467), confirmado pelo Despacho de Agravo de 29/06/2018 (fls. 4507/4513), o Recurso Especial da Contribuinte teve

seguimento somente para a matéria “**PLR – Pagamento em periodicidade superior ao estabelecido na legislação – Incidência de contribuição previdenciária apenas sobre as parcelas excedentes**”.

Quanto à matéria devolvida à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, foram admitidos como paradigmas os Acórdãos nº 9202-003.192 e nº 2401-003.544. Abaixo reproduz-se a ementa dos julgados, na parte que interessa ao exame da matéria objeto de litígio:

Acórdão 9202-003.192

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/10/2004

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI 10.101/2000. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO E NÃO DO PROGRAMA DE PLR COMO UM TODO.

A Lei 10.101/2000, antes da alteração pela Lei 12.832/2013, vedava o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil. Não se pode deixar de aplicar a lei a pagamentos feitos em acordo com as suas disposições, devendo ser computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas as parcelas pagas em periodicidade inferior à permitida ou acima de duas vezes por ano.

Acórdão 2401-003.544

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 28/02/200

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO À PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS ANOS CIVIS DISTINTOS PREVISÃO LEGAL

Nos termos do §2, do art. 3 da lei 10.101/2000 é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A vedação descrita na lei refere-se ao pagamento de qualquer ANTECIPAÇÃO mais de 2 vezes no mesmo ano civil. Assim, a empresa pode pagar PLR mais de duas vezes, desde que em anos civis distintos.

PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA APENAS SOBRE AS PARCELAS EXCEDENTES.

Além da exigência legal quanto ao número de pagamentos no ano civil, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que restou descumprido no PLR 2004. Todavia, a incidência tributária deve atingir apenas as parcelas que excederam a periodicidade legal

Razões Recursais

A respeito do tema em para o qual o Recurso Especial teve seguimento, o Contribuinte aduz, em síntese, o seguinte:

- Resta incontroverso que jamais as duas primeiras parcelas pagas dentro da periodicidade semestral prevista na redação original do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000, podem ser desconsideradas como PLR, não sujeitas, portanto, à incidência de verbas previdenciárias, razão pela qual quanto a este ponto, a decisão recorrida pelo desprovemento foi pelo voto de qualidade, razão pela qual seu conhecimento é automático, e pelas razões que passa a expor deve provido este recuso especial.
- Assim, mesmo que se entenda que ocorreu algum pagamento a mais dentro do exercício, os dois primeiros pagamentos atendem plenamente ao comando legal da Lei nº 10.101/2000, art. 3º, § 2º e, por isso, a contribuição previdenciária deverá incidir apenas sobre aquela parcela que exceder as duas no mesmo ano civil ou não guardarem entre si o interstício de um semestre civil, e não sobre todas as parcelas pagas a título de PLR;

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para ciência do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu parcial seguimento em 08/04/2019 (fl. 4568), sendo que, em 23/04/2019, foram apresentadas as Contrarrazões de fls. 4569/4576, com as alegações a seguir resumidas:

- Somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação.
- No caso dos autos, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração.
- Verifica-se a necessidade de cumprimento cumulativo dos requisitos previsto em lei para a aquisição do benefício de não incidência tributária, quais sejam: 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 vigente ao tempo do fato gerador veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes no mesmo ano civil.
- No caso, o requisito da periodicidade não foi observado pela contribuinte, o que restou incontroverso no acórdão recorrido. Por tal razão, encontram-

se desnaturados todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Como dito acima, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se a **“PLR – Pagamento em periodicidade superior ao estabelecido na legislação – Incidência de contribuição previdenciária apenas sobre as parcelas excedentes”**.

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

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

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

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

[...]

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

[...]

Como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte estabeleceu que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

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

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

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei.** (Grifou-se)

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

Art. 28. [...]

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

[...]

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

[...]

(Grifou-se)

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

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

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

1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94.
2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

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

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

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

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.
2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.
3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

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

Apresentada a impugnação, foi solicitada diligência, após a qual, foi retificada a base de cálculo o que levou a primeira instância a recorrer de ofício de tal desoneração.

Na decisão *a quo*, foi negado seguimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, foi dado provimento parcial apenas para a retirada do lançamento dos valores pagos à empregada que recebeu a PLR em data diversa, face à rescisão do contrato de trabalho.

Na sequência, transcreve-se trecho do voto vencedor a respeito:

Voto Vencedor

(...)

Pagamentos a beneficiários desligados Art. 477, § 6º, CLT

Nesse ponto do recurso voluntário, concordo com todas as ponderações do I. Relator, no sentido de que **os casos de desligamento de segurado empregado, decorrentes de rescisão do contrato de trabalho, devem ser excluídos da regra geral da vedação do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000).**

A toda a evidência, ao pagamento na rescisão do contrato de trabalho, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, não se cogita, em princípio, de forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao trabalhador.

Embora comprovado, por meio de documentação hábil, o desligamento de um dos trabalhadores da empresa, trazidos como exemplo, a Srª Elizabeth Piovezan Benamor, **o conjunto fático-probatório pontual carreado aos autos não possui o condão de estender a referida conclusão aos demais pagamentos colacionados pela fiscalização.**

Contudo, em relação a Sra. Elizabeth Piovezan Benamor, que, desligada em dezembro de 2009, recebeu naquele mês o valor da Participação nos Lucros ou Resultados a que teria direito em abril do ano seguinte, as provas estão juntadas aos autos. Ao menos nesse exemplo, a recorrente desincumbiu-se do seu ônus probatório.

Logo, cabe excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovezan Benamor.

Manutenção do lançamento fiscal somente sobre os pagamentos excedentes

A existência de pagamentos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não acarreta, indistintamente, a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

A tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária apenas quando existe vício na formulação do plano de Participação nos Lucros ou Resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgride a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

Ao revés, quando a mácula está circunscrita à execução do plano, devem integrar a remuneração do trabalhador tão somente os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais. Nessa hipótese, os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração operaram efeitos plenos, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.

Por sua vez, com base na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.101, de 2000, não vislumbro obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar o pagamento pela empresa da Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados empregados, tais como convenção e acordo coletivo, como

forma de adequação às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes envolvidas.

De igual maneira, inexistente vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Porém, em qualquer caso de mais de um instrumento de negociação válido no período de aferição é obrigatório o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, avaliado no conjunto, 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.

Com essa linha de pensamento, verifico que o Relatório Fiscal que integra a autuação fiscal, acostado às fls. 122/162, é bastante claro que, no caso do processo em apreço, a extrapolação da regra de periodicidade contida no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não é reflexo da simples falha da execução do programa de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa autuada, mas sim da **ausência de compatibilização, na origem, entre os diferentes instrumentos coletivos de negociação**.

Para melhor compreensão dos fatos, transcrevo a parte correspondente da acusação fiscal (fls. 156):

(...)

4.9 Analisando os termos dos diversos Acordos relacionados nos itens 4.2 e 4.3 e constantes dos Anexos III e IV, percebe-se que nenhum deles faz referência expressa a mais de dois pagamentos por ano, seja a que exercício se referir. Porém, a combinação de regras de distribuição de parcelas de mais de um Acordo referente à mesma categoria de empregados, seja por liquidação do PLR do biênio 2008/2009 ou antecipação do biênio 2009/2010, cria esta situação em que diversos empregados recebem pagamentos a título de PLR por mais vezes ao ano do que a Lei permite.

4.10 Considerando isto, e a despeito de a empresa possuir diversas categorias de PLR, cabendo a alguns integrantes de nível Gerencial, por exemplo, o enquadramento em mais de uma categoria, há que se concluir que todos os valores pagos em 2009 têm exatamente a mesma natureza, qual seja "pagamento de Participação nos Lucros e Resultados", independente da denominação que venha a ser dada pela empresa ou a que biênio se refira. Desta forma, ficam vinculados estritamente aos preceitos exarados pela Lei nº 10.101/2000, a lei específica que definiu os requisitos para concessão da PLR atribuídos pela Constituição Federal.

4.11 A Lei nº 10.101, de 2000 não exige que a distribuição de Lucros deva, necessariamente, ser feita em pagamento único, com a lavratura de apenas um Acordo entre empregados e entidade sindical, e com uma só denominação. Tampouco obsta a celebração de acordo com regras distintas por categoria funcional de trabalhadores, decorrência natural do fato de que não é necessário estender à totalidade dos empregados o programa da PLR. Desta forma, se assim quisesse, a empresa poderia ter criado todas as categorias de PLR que possui no momento, acordando com a entidade sindical ou comissão de empregados o pagamento de antecipação em determinada competência e a consolidação final em competência diversa, com mais de seis meses de intervalo, totalizando no máximo dois pagamentos ao ano. No entanto, não o fez.

(...)

O defeito reside na própria concepção dos planos, sem a necessária harmonização entre os acordos e convenções sindicais. Logo, todos os pagamentos apurados pela

autoridade fiscal estão submetidos à incidência da contribuição previdenciária, assim como à tributação reflexa pelas contribuições devidas a terceiros. (Grifou-se.)

O Sujeito Passivo argumenta que a fiscalização considerou 548 ocorrências de lançamentos de PLR de 154 empregados, supostamente equivocadas, pelo fato de nessas situações ter ocorrido o pagamento em mais de uma vez no mesmo semestre civil.

Considera que a fiscalização não observou que em tais situações específicas, os pagamentos ocorreram de forma antecipada apenas porque funcionários foram desligados antes da data em que ocorreria o pagamento da PLR aos empregados.

Não obstante, em que pesem as alegações do Sujeito Passivo, entendo que o entendimento manifestado no acórdão recorrido não merece reparos.

A Lei nº 10.101/2000, à época dos fatos geradores, estabelecia em seu art. 3º, § 2º, a periodicidade dos pagamentos a título de PLR nos seguintes termos: *“É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil”*.

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

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

No entanto, a Contribuinte não logrou demonstrar que a origem desses pagamentos excedentes era mesmo em razão do desligamento de empregados da empresa. Assim, não se verifica possível acolher a alegação apresentada, eis que desacompanhada de provas.

A Recorrente também apresenta inconformismo quanto ao entendimento da fiscalização de que o descumprimento de uma formalidade relativa ao pagamento da PLR seria suficiente a ensejar a tributação sobre todas as parcelas pagas no exercício aos empregados.

Alega que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos a título de PLR poderia ser vista sob o prisma da falta de habitualidade dos pagamentos, já que os poucos pagamentos a mais no exercício ocorreram em caráter excepcional.

Além disso, conforme infere, poucos empregados teriam recebido mais de dois pagamentos em um mesmo ano, o que teria se dado em decorrência de mudança de categoria e/ou alteração da categoria sindical a que estavam subordinados durante o contrato de trabalho.

Reforça que nenhum dos setenta acordos coletivos analisados pelo fisco previam o pagamento de mais de duas parcelas de PLR num mesmo exercício.

Não obstante os argumentos trazidos pela Recorrente, não há como lhe conferir razão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TRF1 APELAÇÃO CIVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951 (TRF1)

Data de publicação: 29/11/2005

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

[...]

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

[...]

TST RECURSO DE REVISTA RR 15477420125010431 (TST)

Data de publicação: 24/04/2015

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

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

inválido o ajuste coletivo, que não pode subsistir aos termos da legislação em vigor, razão pela qual deve ser mantido o reconhecimento da natureza salarial da parcela mensalmente paga e sua integração na base de cálculos de outras verbas salariais, conforme decidido no Regional de origem. Recurso de Revista...

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

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

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço Recurso Especial do Sujeito Passivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho