



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

Processo n° 35366.001448/2005-07
Recurso n° 152.152 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.192 – 2ª Turma
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

O conhecimento do recurso especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO COMO UM TODO E NÃO POR RUBRICA ISOLADA.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“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 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que *“o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação”* (Recurso Especial n.º 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do

pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Para contribuições previdenciárias apura-se a ocorrência de antecipação referida no *caput* do art. 150 do CTN se houve pagamento no período de competência, ainda que não especificamente sobre a rubrica lançada ou a lançar.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI DE REGÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Apenas a parcela paga ou creditada aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em acordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente não integra o salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTENCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

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.

Recurso conhecido em parte, na parte conhecida, negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e na parte conhecida, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Elias Sampaio Freire que davam provimento em parte

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 26/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD de fls. 01/429 lavrada para cobrança de supostos de débitos de contribuições previdenciárias calculados sobre pagamentos a título de participação nos lucros e resultados – PLR.

De acordo com a fiscalização, os pagamentos a título de PLR estariam em desacordo com a legislação de regência (i.e. Lei 10.101/2000) e, assim, sujeitos a incidência das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (nos termos do art. 28 c/c § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91). Especificamente, referidos pagamentos teriam, na opinião da fiscalização, desrespeitado: a necessidade de negociação coletiva prévia anterior ao pagamento (art. 2º da Lei 10.101/2000), a vedação ao pagamento de antecipações e a periodicidade mínima para pagamento (art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000).

A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2301-002.056, que se encontra às fls. 1.495/1.514 e cuja ementa é a seguinte:

“DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212,

de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN.

SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Ocorre a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados quando a empresa observa a legislação específica sobre a matéria. As parcelas de PLR pagas em desacordo com a Lei 10.101/2000 integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, por voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso interposto pela Notificada para declarar a decadência do crédito tributário até a competência de 03/2000 (inclusive) e, no mérito, cancelar em parte o lançamento sobre algumas parcelas pagas a título de PLR.

Em relação aos segurados submetidos apenas aos acordos coletivos de trabalho decidiu-se:

(i) para a PLR de 2000, manter o lançamento sobre a primeira parcela, porque paga antes do fechamento do acordo coletivo, manter o lançamento sobre a segunda parcela, porque expressamente paga em substituição a parte da remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior, e cancelar o lançamento com relação à terceira parcela, por não vislumbrar violação à Lei 10.101/2000 que justificasse a manutenção da cobrança (paga dentro da periodicidade admitida pela lei, após a negociação coletiva e o fim do exercício, não substituiu remuneração dos segurados e decorreu do atingimento de metas preestabelecidas no acordo);

(ii) para a PLR de 2001, cancelar o lançamento sobre a primeira parcela, porque paga depois do fechamento do acordo coletivo, uma vez que a lei não estabelece um prazo mínimo entre o fechamento e o pagamento, manter o lançamento sobre a segunda parcela, porque expressamente paga em substituição a parte da remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior; em 2001 não houve terceira parcela;

(iii) para a PLR de 2002, cancelar o lançamento sobre a primeira parcela, porque paga depois do fechamento do acordo coletivo, uma vez que a lei não estabelece um prazo mínimo entre o fechamento e o pagamento, manter o lançamento sobre a segunda parcela, porque expressamente paga em substituição a parte da remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior e também em periodicidade inferior à mínima legal; e cancelar o lançamento com relação à terceira parcela, por não vislumbrar violação à Lei 10.101/2000 que justificasse a manutenção da cobrança (paga dentro da periodicidade admitida pela lei, após a negociação coletiva e o fim do exercício, não substituiu remuneração dos segurados e decorreu do atingimento de metas preestabelecidas no acordo);

(iv) para a PLR de 2003, cancelar o lançamento sobre a primeira parcela, porque paga depois do fechamento do acordo coletivo, uma vez que a lei não estabelece um prazo mínimo entre o fechamento e o pagamento, manter o lançamento sobre a segunda parcela, porque expressamente paga em substituição a parte da remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior e também em periodicidade inferior à mínima legal; e cancelar o lançamento com relação à terceira parcela, por não vislumbrar violação à Lei 10.101/2000 que justificasse a manutenção da cobrança (paga dentro da periodicidade admitida pela lei, após a negociação coletiva e o fim do exercício, não substituiu remuneração dos segurados e decorreu do atingimento de metas preestabelecidas no acordo);

(v) para a PLR de 2004, cancelar o lançamento sobre a primeira parcela, porque paga depois do fechamento do acordo coletivo, uma vez que a lei não estabelece um prazo mínimo entre o fechamento e o pagamento, manter o lançamento sobre a segunda parcela, porque expressamente paga em substituição de parte da remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior; em 2004 não houve terceira parcela.

Quanto aos segurados integrantes da Divisão de Vendas e do Grupo Executivo da Notificada, os acordos coletivos de trabalho referentes ao programa de PLR previam expressamente a sua inclusão nas segundas parcelas (salvo em 2004, quando foram excluídos da segunda parcela) e sua exclusão dos pagamentos das primeiras e terceiras parcelas (quando havia), que seriam substituídas por parcelas a serem pagas em conformidade com acordos celebrados em separado.

A Turma *a quo* entendeu que os pagamentos feitos em razão de acordos apartados do acordo coletivo de trabalho não desrespeita a Lei 10.101/2000 se aqueles estiverem expressamente previstos e admitidos por este, como ocorre no caso dos autos.

Com base neste entendimento, para os segurados da Divisão de Vendas e Grupo Executivo a Turma recorrida manteve o lançamento sobre as segundas parcelas pagas a título de PLR nos anos de 2000 a 2003 (porquanto pagas em substituição à remuneração prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho anterior e/ou por despeitar a periodicidade mínima permitida em lei) e excluiu do lançamento as primeiras e terceiras parcelas pagas nos anos de 2000 a 2003, bem como as duas parcelas pagas a título de PLR no ano de 2004, as quais entendeu pagas dentro da periodicidade admitida pela lei, após a negociação coletiva e/ou o fim do exercício, não substituíram remuneração dos segurados e decorreram do atingimento de metas preestabelecidas nos acordos apartados.

Intimada do v. acórdão em 22/02/2013 (fls. 1.515) a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.518/1.530), fundamentada na divergência entre o acórdão recorrido e:

(i) quanto à decadência, os acórdãos 2302-00.359 e 2402-00.362, nos quais se adotou entendimento segundo o qual a ocorrência de antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias para fins de determinação do regime jurídico da decadência (art. 150, § 4º, ou art. 173, I, ambos do CTN) deve ser verificada com relação à rubrica específica;

(ii) quanto ao prazo de anterioridade do fechamento do acordo para pagamento da PLR, o acórdão 2401-00.545, no qual se adotou entendimento de necessidade de que os acordos sejam celebrados no exercício anterior ao pagamento da PLR;

(iii) quanto à periodicidade mínima para pagamento da PLR, o acórdão 2401-01.619, segundo o qual o desrespeito à cláusula de periodicidade mínima implica a irregularidade de todo o programa de PLR, não apenas das parcelas pagas em desacordo com a disposição legal; e

(iv) quanto à previsão de pagamento de PLR em acordos apartados mas expressamente previstos pela negociação coletiva, os acórdãos 2402-002.458, segundo o qual não atendem a legislação de regência da PLR acordos coletivos que não estabeleçam metas ou resultados, mas prevejam valores percentuais sobre o salário ou em razão do tempo de serviço, e 9202-002.079, segundo o qual o acordo coletivo de trabalho tem validade apenas para segurados que trabalham em estabelecimentos localizados dentro da circunscrição territorial do sindicato com o qual o acordo foi assinado.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-132/2013, de 01/04/2013 (fls. 1.531/1.539).

Regularmente intimada em 18/05/2013 (AR de fls. 1641) do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional a contribuinte apresentou suas contrarrazões em 29/05/2013 (fls. 1.543/1.559).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

No tocante à tese da verificação da ocorrência de antecipação de pagamento para determinar a regime de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias, a Recorrente suscita divergência com base nos acórdãos paradigmas 2302-00.359 e 2402-00.362, cujas ementas estão transcritas no corpo do recurso especial, *verbis*:

Acórdão 2302-00.359

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, I, DO CTN. (.) Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, I do CTN (...)”

Acórdão 2402-00.362

“DECADÊNCIA – ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE. De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispões o § 4º do art. 150 ou o art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não (...)”

Especificamente quanto ao acórdão 2402-00.362, a Recorrente transcreve o seguinte trecho do voto proferido pela I. Relatora do caso:

“No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2001, inclusive.”

Assim, em situações semelhantes e comparáveis à dos presentes autos, os acórdãos paradigmas entenderam que o prazo decadencial para a contribuição do respectivo crédito tributário rege-se pelo art. 173, I, do CTN se não houver recolhimento antecipado referente às rubricas lançadas, individualmente consideradas.

Uma vez que no caso dos autos não houve pagamento de contribuição previdenciária sobre PLR, nada obstante tenha havido sobre outras rubricas, a aplicação do entendimento adotado nos acórdãos paradigmas ao caso dos autos resultaria na reforma da decisão recorrida, para deslocar o termo inicial da decadência da data prevista no art. 150, § 4º, do CTN (data de ocorrência do fato gerador), para o previsto no art. 173, I, também do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Entendo, portanto, comprovada a divergência quanto a esta tese.

No que diz respeito à tese da necessidade que o acordo estivesse fechado antes do início do exercício em que ocorreu o pagamento, a Recorrente suscita divergência com o acórdão paradigma 2401-00.545, cuja ementa segue transcrita, na parte que interessa:

“... PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91. ...”

Em situação semelhante e comparável à dos autos, o acórdão paradigma entendeu que seria necessário para respeitar a anterioridade determinada pela Lei 10.101/2000 que o acordo de pagamento de PLR estivesse fechado no exercício anterior àquele em que ocorreram os pagamentos.

Uma vez que no caso dos autos o acórdão recorrido adotou entendimento de que a Lei 10.101/2000 não fixou prazo específico, mas apenas que o acordo para o pagamento

da PLR fosse anterior ao pagamento e, com base nesse entendimento cancelou o lançamento sobre determinadas parcelas pagas no exercício em que o acordo foi fechado, a aplicação do entendimento do acórdão paradigma seria suficiente para a reforma do acórdão recorrido.

Entendo, portanto, comprovada a divergência quanto a esta tese.

Em relação à tese de que a inobservância da periodicidade mínima estabelecida pela Lei 10.101/2000 afeta todo o programa de pagamento de PLR e não apenas as parcelas pagas além da permissão legal, a Recorrente suscita divergência com o acórdão nº 2401-01.619, cuja ementa se transcreve na parte que interessa:

“... PLR. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA LEGALMENTE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista na lei específica conduz a incidência de contribuição previdenciária sobre a citada verba. ...”

Consta do voto condutor de citado acórdão paradigma:

“... 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: ...

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. ...”

O acórdão paradigma manteve, em situação semelhante e comparável à dos presentes autos, o lançamento de contribuições previdenciárias sobre todas as parcelas pagas a título de PLR em função do descumprimento da periodicidade prevista na norma legal.

A aplicação de referido entendimento ao presente caso seria suficiente para a reforma do acórdão recorrido, pois, ao contrário do decidido nestes autos, não apenas as parcelas pagas além da periodicidade admitida, mas todas elas teriam que ser consideradas irregulares em razão do pagamento em periodicidade acima da permitida.

Entendo, portanto, comprovada a divergência quanto a esta tese.

No que tange à tese de irregularidade dos valores pagos a título de PLR conforme acordos apartados e expressamente previstos no acordo coletivo de trabalho que aprovou o programa de PLR da empresa, a Recorrente apresenta como paradigmas da divergência apontada os acórdãos 2402-002.458 e 9202-002.079.

No que interessa à tese, o acórdão 2402-002.458 foi assim ementado:

Acórdão nº 2402-002.458

“... PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA. A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição. Recurso Voluntário Negado.”

A Recorrente transcreve trecho do voto condutor de referido acórdão para esclarecer o ponto divergente:

“Por sua vez, nos Acordos apresentados nos autos não constam regras claras, eis que eles fixam percentuais sobre salário ou do piso salarial dos empregados. Isso comprova que, efetivamente, o pagamento de verbas a título de PLR não atendeu os requisitos formais exigidos pela legislação, e mais, as Atas com que a Recorrente tenta provar a fixação de metas são simples acordos, celebrados entre a GRANOL (Recorrente) e a Comissão de Fábrica da Unidade de Osvaldo Cruz, que não constam dos Acordos Coletivos ou da Convenção.”

Neste acórdão paradigma enfrentou-se situação na qual o acordo coletivo de trabalho assinado para pagamento da PLR estabelecia valores fixos em percentual dos salários dos empregados e sem relação com cumprimento de metas. Ainda que houvesse atas em que metas teriam sido estabelecidas, estas não teriam relação com o valor do pagamento da PLR (fixo em percentual do salário) e não haviam sido previstas ou incluídas no acordo coletivo.

Tendo em vista que os valores pagos a título de PLR eram fixos e não correspondiam ao atingimento de metas, tal como determina a Lei 10.101/2000, o acórdão paradigma manteve o lançamento das contribuições previdenciárias.

A situação apreciada pelo acórdão paradigma não é similar e comparável com a situação dos autos, nos quais, para a Divisão de Vendas e o Grupo Executivo o próprio acordo coletivo de trabalho previa a estipulação de acordos apartados e estabelecia quais tipos de metas deveriam ser estabelecidos.

A aplicação do resultado do julgamento do acórdão paradigma ao caso dos autos não é suficiente para alterar o decidido no acórdão recorrido, uma vez que no caso destes autos os valores não eram fixos e os acordos coletivos de trabalho previam expressamente a estipulação de acordos apartados e os tipos de metas que deveriam ser estabelecidas nestes acordos em separado.

Já o acórdão 9202-002.079 foi assim ementado, no que interessa ao caso:

“... PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo. O enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios

constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado. A extensão da PLR pactuada em acordo coletivo de trabalho para trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, não é por si só, fato que altere a natureza do pagamento efetuado. (...)”

Neste acórdão paradigma adotou-se entendimento de que o acordo coletivo de trabalho somente pode abranger os segurados que trabalham nos estabelecimentos da empresa localizados dentro da base territorial do sindicato que participou da negociação coletiva e assinou o respectivo acordo. Em outras palavras, deve-se entender não abrangido pelo acordo de pagamento de PLR o empregado que está lotado em estabelecimento fora da circunscrição territorial do sindicato que assinou o respectivo acordo.

Também a situação apreciada por este segundo paradigma não é comparável à situação dos autos, nos quais não há qualquer prequestionamento acerca da base territorial dos sindicatos signatários dos acordos coletivos de trabalho juntados aos autos pela própria fiscalização.

A aplicação do entendimento adotado no acórdão paradigma no caso dos autos não é suficiente para alterar o resultado do julgamento pelo acórdão recorrido, uma vez que a matéria não é sequer discutida nestes autos.

O conhecimento do recurso especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido. Nos termos do acima exposto não é o que se verifica com relação à tese da irregularidade dos valores pagos a título de PLR conforme acordos apartados e expressamente previstos no acordo coletivo de trabalho que aprovou o programa de PLR da empresa.

Não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta última tese.

Passo à análise do mérito do recurso especial.

Decadência

Em diversas oportunidades manifestei entendimento segundo o qual para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para efetuar o lançamento seria, em regra, regido pelos termos art.150, §4º, do CTN, independentemente da existência de pagamento antecipado.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, a partir de alteração promovida pela Portaria MF n.º 586, de 22 de dezembro de 2010, introduziu no artigo 62-A do Anexo II dispositivo que determina, *in verbis*:

“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 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”

O E. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar em 18/09/2009 o RESP nº 973.733 na sistemática de recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C do CPC, consolidou entendimento diverso no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, considerando relevante a existência de antecipação do pagamento para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. O acórdão em questão encontra-se assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.

91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve este Colegiado aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, considerar o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado como termo inicial do prazo decadencial, sendo este entendido, segundo a ementa acima, como o primeiro dia seguinte à ocorrência do fato impositivo.

Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

Para contribuições previdenciárias calculadas sobre base que corresponde a um universo de remunerações e verbas mensalmente pagas aos empregados e contribuintes individuais, apura-se a ocorrência de antecipação referida no *caput* do art. 150 do CTN se houve pagamento no período de competência, ainda que não especificamente sobre a rubrica lançada ou a lançar.

Em outras palavras, o deslocamento da regra de contagem do prazo de decadência do art. 150, §4º, para o art.173, I, ambos do CTN, requer a total ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias pelo contribuinte nas competências relativas aos fatos geradores questionados.

Neste sentido já decidiu esta C. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, *verbis*:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN. Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

DECADÊNCIA. REGRA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. TOTALIDADE DA REMUNERAÇÃO. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, possui como base de cálculo 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, 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. No presente caso, ficou demonstrado que houve recolhimento parcial da contribuição calculada sobre 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, motivo da aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150, do Código Tributário Nacional (CTN).”

(Acórdão 9202-003.060, sessão de julgamento de 13.02.2014)

No presente caso, da análise das planilhas acostadas à NFLD é possível inferir que houve o recolhimento, ainda que parcial, das contribuições devidas pelo sujeito passivo (fls. 208/289).

Com base no referido raciocínio aplica-se ao presente caso o disposto no art. 150, §4º, do CTN, sendo que o início da contagem do prazo de decadência se dá com a ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, considerando que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 20/04/2005, correta a declaração da extinção pela decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 03/2000 (inclusive), nos termos consignados no v. acórdão recorrido, que neste ponto não merece reforma.

Participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa

A Constituição Federal, em seu art. 7º, XI, estabelece como direito fundamental dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados – PLR da empresa, de forma desvinculada de seu salário. Este direito fundamental está sujeito, nos termos da própria constituição, a regulamentação por lei, *verbis*:

“Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. ...”

Além de estabelecer direito fundamental dos trabalhadores, o dispositivo constitucional acima transcrito, ainda que de modo indireto ou implícito, estabelece limite ao poder de tributar, particularmente ao poder da União de instituir fontes para custeio da seguridade social sobre valores pagos a título de PLR nos limites definidos em lei.

Observando os limites estabelecidos pelo Constituinte, o legislador incluiu no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 a alínea "j", que determinou a exclusão dos pagamentos a título de PLR feitos em conformidade com a lei da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

“Art. 28. ...

§ 9º. 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; ...”

Para a regulamentação da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa foi editada a Medida Provisória 794/94, sucessivamente reeditada até a sua conversão na Lei 10.101/2000.

Respeitados os critérios estabelecidos pela Lei 10.101/2000, a PLR paga aos trabalhadores deve ser entendida como desvinculada do salário e, por conseguinte, não integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sustenta a recorrente, nos limites da matéria ora conhecida, que os pagamentos a título de PLR analisados nestes autos desrespeitaram dois requisitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000: a necessidade que o acordo estivesse fechado antes do início do exercício em que ocorreu o pagamento e a periodicidade mínima estabelecida pela Lei 10.101/2000, vício que afeta todo o programa de pagamento de PLR e não apenas as parcelas pagas além da permissão legal.

Acordo prévio ao exercício em que ocorreu o pagamento

Como já referido, no caso dos autos o acórdão recorrido determinou a exclusão da base de cálculo da NFLD de certas parcelas de PLR pagas poucos dias após o fechamento dos acordos coletivos de trabalho.

Isto porque, no entendimento da maioria da Turma *a quo* a Lei 10.101/2000 não prevê prazo específico a ser respeitado entre a data da conclusão das negociações e o pagamento, determinando apenas que aquela seja anterior a este e vedando quaisquer antecipações.

Sustenta a Recorrente que o curto espaço de tempo entre a conclusão das negociações e o pagamento das primeiras parcelas descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR, na medida em que os trabalhadores não teriam conhecimento prévio dos critérios e metas a serem cumpridos para obtenção do benefício.

São relevantes para a solução da controvérsia o arts. 2º, *caput*, e § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, abaixo transcritos com a redação vigente à época dos fatos:

“... Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo. ...

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. ...”

O *caput* do art. 2º vincula o pagamento da PLR aos termos de negociação entre trabalhadores e empresa, com intervenção do sindicato. De referido artigo extrai-se que o pagamento da PLR depende dos termos negociados entre trabalhadores e empresa, o que significa dizer que tal pagamento depende de estarem concluídas tais negociações.

Esta conclusão é corroborada pela primeira parte do disposto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, acima transcrito, isto é, pela vedação expressa ao pagamento de antecipações da participação nos lucros ou resultados da empresa, assim entendidas quaisquer pagamentos feitos antes do fechamento das negociações.

Nada obstante, nem os referidos dispositivos nem qualquer outro da citada lei estabelecem prazo mínimo a ser respeitado entre a data da conclusão da negociação e o pagamento da PLR.

Ante a inexistência de previsão explícita de prazo na Lei 10.101/2000, não se pode dizer que pagamento de PLR no mesmo exercício em que concluídas as negociações do respectivo acordo violam diretamente a legislação de regência.

Cumprir analisar se, apesar de não estabelecido de forma explícita, por algum motivo deveria a anterioridade requerida pela Recorrente estaria implícita na Lei 10.101/2000.

Arguiu-se, em termos gerais, que uma análise sistemática e teleológica da legislação de regência da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa levaria à conclusão da necessidade do estabelecimento de tal anterioridade mínima.

Isto porque, levando em conta que o pagamento da PLR deve ter como premissa o atingimento de metas preestabelecidas em negociação coletiva, apenas depois de concluídas as negociações é que os trabalhadores teriam conhecimento das tais metas a serem atingidas. As negociações deveriam assim ser concluídas no exercício anterior àquele em que os trabalhadores buscarão atingir as metas combinadas e no qual eles serão avaliados pelo cumprimento delas.

Com a vênua dos que assim entendem, penso que estas considerações não são suficientes para afirmar que exista um prazo ou requisito de anterioridade implícito na Lei 10.101/2000 e que, para atender a tal requisito, seja necessário que as negociações estejam concluídas no ano anterior ao pagamento da PLR.

Uma das premissas da Lei 10.101/2000 é a de que o plano PLR deva ser fruto de negociações entre empresa e trabalhadores, estes representados diretamente pelo sindicato ou ao menos apoiados pela intervenção dele.

Desta necessária participação dos trabalhadores na negociação do plano de PLR advém que eles têm ciência do que se negocia e também têm o poder de influir no resultado das negociações.

Se os trabalhadores têm ciência do que é negociado e têm poder de influir no resultado do acordo, despiendo que precisem aguardar até o exercício seguinte à data da conclusão das negociações para receber a PLR.

Não refuto a ideia de que tal anterioridade seja necessária apenas em razão de não haver tal previsão explícita na Lei 10.101/2000. Em verdade não vislumbro razoabilidade ou proporcionalidade na interpretação que leva a tal entendimento.

Pretende-se com tal interpretação proteger o direito dos trabalhadores de estarem cientes das metas que terão de cumprir para fazer jus a PLR. Contudo, este direito já é garantido pela Lei 10.101/2000, na medida em que determina como necessária a participação dos trabalhadores e a intervenção dos sindicatos na negociação do plano de PLR.

Não atende aos critérios de razoabilidade de proporcionalidade estabelecer uma condição adicional àquelas já estabelecidas expressamente pela Lei 10.101/2000 se o direito a que se pretende dar proteção já está garantido por outros meios, estes também expressamente previstos na legislação em análise.

Por outro lado, é necessário ressaltar que as negociações devem ter por fundamento metas ou critérios ainda a apurar. Isto é, não se exige que estejam concluídas antes do exercício em que ocorra o pagamento, mas devem ser concluídas antes do fim do período base eleito para a apuração dos critérios que servirão de base para a fixação dos direitos subjetivos dos trabalhadores, dos valores de PLR a pagar.

Adotando as mesmas conclusões acima, transcrevo a ementa do acórdão 2301-003.422, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em sessão de 14/03/2013, *verbis*:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. METAS E PLANOS DIFERENCIADOS POR CARGO. VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÊMIO PAGO A TERCEIRO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ENQUADRAMENTO. IMPROCEDENTE.

Acordo para pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) que preveja plano e metas diferenciadas de acordo com o cargo do segurado não está em desacordo com a legislação, motivo da não incidência da contribuição previdenciária sobre essa parcela.

No caso concreto as regras do Acordo foram conhecidas previamente pelos empregados da recorrente. Ficou comprovado a participação do sindicato no estabelecimento das normas da PLR, sendo assim, não se pode ignorar os termos que restaram

afixados por ambas as partes e corroborados pela entidade sindical.

Os valores pagos a título de vale transporte pagos em pecúnia não estão na base de incidência de contribuição previdenciária, conforme Súmula Carf nº 89.

Exigese a comprovação da efetiva prestação de serviços por parte do segurado contribuinte individual, como condição para a incidência de contribuição social previdenciária." (original sem grifos)

Aplicando as considerações acima aos fatos do caso, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma nesse ponto.

A tabela elaborada pela fiscalização às fls. 490/491 dos autos e transcrita abaixo sumariza as datas em que foram assinados os acordos de pagamento, as datas de pagamento de cada parcela e os anos base de apuração dos critérios eleitos como base para fixação dos direitos subjetivos dos trabalhadores:

Ano Base	Pagamento das parcelas			Acordo firmado em
	1ª	2ª	3ª	
2000	Em 19/05/2000: R\$ 1.400,00	Em novembro de 2000: 70 h do sal nominal	Em janeiro de 2001: R\$1.000,00	23/05/2000
2001	Em 06/2001: R\$1.400,00 +70h	Em 02/2002: R\$1.000,00		8/06/2001
2002	Em 15/05/2002: R\$1.400,00	Em novembro de 2002: 70 h do sal nominal	Em janeiro de 2003: R\$1.000,00	01/04/2002
2003	Em 15/05/2003: R\$1.400,00	Em novembro de 2003: 70 h do sal nominal	Em janeiro de 2004: R\$1.000,00	01/04/2002
2004	Em 16/06/2004: R\$2.000,00	Em 17/12/2004: R\$750,00 + 80 h sal nominal		08/06/2004

Verifica-se da tabela acima que os períodos base eleitos para a apuração dos critérios de fixação dos valores de PLR a pagar correspondiam aos anos civis (i.e. janeiro a dezembro) e que os acordos, em regra, estavam concluídos já no primeiro semestre de cada ano.

Neste ponto, pois, a violação à anterioridade requerida pela lei aconteceu apenas no pagamento da primeira parcela do ano de 2000, que ocorreu em 19/05/2000, antes da finalização das negociações em 23/05/2000. Tal parcela foi mantida no lançamento pela decisão recorrida.

Assim, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial em relação à necessidade de existência de acordo ou convenção coletiva em exercício anterior ao do pagamento da PLR.

Efeitos da inobservância da periodicidade mínima

Documento assinado digitalmente conforme

Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por GUSTAVO LIAN HADDAD
Impresso em 13/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisando os fatos demonstrados nos autos, o acórdão recorrido entendeu por manter o lançamento das contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas em espaço de tempo menor que o mínimo permitido pela Lei 10.101/2000, excluindo do lançamento as pagas dentro dos limites legais.

Sustenta a Recorrente que a irregularidade do pagamento de parcelas em periodicidade inferior à mínima permitida por lei atinge não apenas as parcelas pagas em desrespeito à lei, mas também àquelas pagas dentro dos limites permitidos pela legislação.

A restrição ao pagamento da PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes ao ano está prevista na segunda parte do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, transcrito abaixo com a redação vigente na época dos fatos:

“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. ...”

Cumpra analisar se a violação a referido dispositivo macula todo o programa de pagamento de PLR ou apenas as parcelas pagas em periodicidade inferior ao mínimo admitido em lei.

Novamente se verifica situação em que não há comando explícito previsto na lei para que todo o programa de PLR seja desconsiderado em virtude do vício em análise ou para que sejam preservadas as parcelas pagas em acordo com o dispositivo.

Parece-me, contudo, que a preservação das parcelas pagas em acordo com a limitação em análise é a medida que melhor atende à finalidade da lei e aos pressupostos do ordenamento jurídico.

Como já referido acima, a participação nos lucros ou resultados da empresa é direito fundamental do trabalhador. As potenciais restrições a este direito, sobretudo aquelas tidas como implícitas à lei de regência, devem ser submetidas ao crivo da análise de razoabilidade e proporcionalidade.

Argumenta-se a favor da desconsideração de todo o programa de PLR que tal medida visaria a impedir a utilização destes programas como forma de substituição indevida da remuneração do trabalhador.

Entendo, contudo, que solução mais razoável e proporcional seria a preservação da natureza de pagamento a título de participação nos lucros e resultados da empresa para aquelas parcelas que foram pagas dentro dos limites de periodicidade previstos na Lei 10.101/2000 e a desqualificação das parcelas pagas fora de tais limites, que assim deveriam ser consideradas como remuneração do trabalhador.

Enquanto a interpretação que entende que todo o programa de PLR deve ser desconsiderado tem como efeito a supressão total do direito à participação nos lucros e resultados da empresa, a interpretação segundo a qual somente as parcelas pagas fora do limite legal devem ser desqualificadas preserva tal direito nos limites em que estabelecido em lei, e também protege o trabalhador (e, por consequência, o custeio da seguridade social) quanto à substituição indevida de sua remuneração, uma vez que as parcelas pagas além dos limites legais são tratadas como tal e não como PLR.

Ao passo em que ambas interpretações visam à proteção do devido tratamento à remuneração do trabalhador, aquela adotada pelo acórdão recorrido implica sacrifício menor ao direito social do trabalhador à participação nos lucros e resultados.

A interpretação adotada pelo acórdão recorrido também é mais condizente com o princípio da conservação dos negócios jurídicos, que é estudado pelo direito privado, mas também se verifica aplicável ao caso.

Em suma, pelo princípio da conservação dos negócios jurídicos (ou dos contratos), ao enfrentar a nulidade de uma determinada cláusula deve o intérprete envidar o máximo de esforço para preservar o vínculo negocial subjacente.

Um exemplo prático de aplicação do princípio, no direito privado, é a determinação contida nos arts. 478 e 479 do Código Civil. O art. 478 permite a resolução do contrato de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis. Nada obstante, estabelece o art. 479, com vistas à preservação do vínculo negocial, que “a resolução poderá ser evitada, oferecendo-se ao réu modificar equitativamente as condições do contrato”.

Como já mencionado acima, o programa de PLR decorre de negociação entre a empresa e os trabalhadores, da qual resulta um acordo para pautar os pagamentos a serem feitos a este título.

Aplicando-se o raciocínio da conservação dos negócios jurídicos à hipótese, a medida de preservação do vínculo constituído pelo acordo de PLR é aquela que preserva a natureza das parcelas pagas dentro dos limites legais, desqualificando apenas as parcelas pagas fora de tais limites.

Por estes motivos, entendo correta a interpretação dada do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 pelo acórdão recorrido.

Este posicionamento vem sendo manifestado tanto em precedentes administrativos quanto judiciais:

Acórdão 2401-003.138 do CARF (13/08/2013), trecho da ementa:

“ ... PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. EMPREGADOS. LEI Nº 10.101/2000. ARBITRAMENTO. PERIODICIDADE.

Na ausência de apresentação de documentos comprobatórios do cumprimento do programa de metas estabelecido, compete à autoridade competente efetuar o lançamento por arbitramento. Não o fazendo, deve ser afastada a autuação motivada pela falta de apresentação de memória de cálculo da participação nos lucros ou resultados paga.

Apenas devem ser tributados os pagamentos a título de PLR que excederem as regras de periodicidade previstas na Lei n. 10.101/2000. ...”

Acórdão 206-01.025 do CARF (02/07/2008), trecho do voto condutor do acórdão:

“... Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.

A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.”

REsp 496.949/PR do STJ (28/08/2009), trecho da ementa

“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.

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). ...”

(REsp 496949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009, grifei)

Com base no exposto deve ser negado provimento ao recurso especial em relação à descaracterização do PLR como um todo em decorrência de irregularidade em relação a alguns pagamentos.

Destarte, conheço parcialmente do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad