



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721345/2014-61
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.618 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AYMORE CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER PGFN 485/2016

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

PLR. INSTRUMENTOS CONCOMITANTES. POSSIBILIDADE.

O § 3º do art. 3º da Lei 10101/00 prevê expressamente que os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho. De uma norma permissiva expressa (§ 3º do art. 3º) resulta o afastamento de uma norma proibitiva que sequer está rigorosamente prevista (art. 2º, caput).

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ACÓRDÃO COM VÁRIAS FUNDAMENTAÇÕES AUTÔNOMAS ENTRE SI. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se deve conhecer de recurso especial quando a discussão devolvida não implicar em qualquer utilidade para o recorrente.

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 da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly, que lhe deram provimento parcial, apenas em relação à PLR. Acordam ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria "invalidade das parcelas que excederem o critério da periodicidade". Vencidos os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sônia de Queiroz Accioly (Suplente convocada), que conheceram integralmente. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

O julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional foi concluído e seu resultado foi proclamado na sessão de 19/12/2022, com a participação dos conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira, que presidiu aquela sessão. Os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Maurício Nogueira Riguetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Miriam Denise Xavier (Suplente Convocada) não votaram no Recurso da Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, votaram no conhecimento os conselheiros: i) Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly, que estavam presentes na sessão de 19/12/2022; ii) João Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Não votaram em relação ao conhecimento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Sheila Aires Cartaxo Gomes. No mérito, votaram os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício); e os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Sonia de Queiroz Accioly, Eduardo Newman de Mattera Gomes e Carlos Henrique de Oliveira, na sessão de 19/12/2022.

Relatório

Trata-se de lançamento por meio do qual exige-se Contribuições Sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, bem como das contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE e ao INCRA. O lançamento foi assim resumido pelo Relatório fiscal:

2.1 Este Relatório é parte integrante dos Autos de Infração de Obrigações Principais - AIOP, abaixo relacionados, que correspondem a diferenças de contribuições sociais apuradas pela fiscalização e incidentes sobre "Participações nos Lucros ou Resultados " e "Aviso Prévio Indenizado" pagos aos segurados empregados, relativas:

(i) Debcad n.º **51.025.639-2** - 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 - RAT; e

(ii) Debcad n.º **51.025.640-6**, à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA.

2.2 Tais Autos de Infração são integrantes do Processo Administrativo Fiscal- PAF n.º **16327.721345/2014-61**.

3. Do Período do Lançamento do Crédito

3.1 Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) de Empregados - fevereiro de **2010**, março de **2010**, abril de **2010**, junho de **2010**, outubro de **2010**, novembro de **2010**, dezembro de **2010**, janeiro de **2011**, fevereiro de **2011**, março de **2011**, outubro de **2011**, dezembro de **2011**, fevereiro de **2012**, março de **2012**, outubro de **2012**, novembro de **2012** e dezembro de **2012**.

3.2 Aviso Prévio Indenizado - fevereiro de **2010**, março de **2010**, abril de **2010**, maio de **2010**, junho de **2010**, julho de **2010**, agosto de **2010**, setembro de outubro de **2010**, novembro de **2010**, dezembro de **2010**, janeiro de **2011**, fevereiro de **2011**, março de **2011**, abril de **2011**, maio de **2011**, junho de **2011**, julho de agosto de **2011**, setembro de **2011**, outubro de **2011**, novembro de **2011**, dezembro de **2011**, janeiro de **2012**, fevereiro de **2012**, março de **2012**, abril de **2012**, maio de **2012**, junho de **2012**, julho de **2012**, agosto de **2012**, setembro de **2012**, outubro de **2012**, novembro de **2012** e dezembro de **2012**.

4. Dos Fatos Geradores

4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as seguintes remunerações, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais:

a) pagas aos segurados empregados a propósito de "Participação nos Lucros ou Resultados", em desacordo com a legislação específica, e

- b) pagas aos segurados empregados como aviso prévio indenizado.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, deu provimento parcial ao recurso para afastar a exigência relativa ao aviso prévio indenizado e de parte da PLR paga, especificamente em relação aos pagamentos vinculados às Convenções Coletivas e aos PPRS regrados em Acordos Coletivos, desde que o conjunto total de pagamentos realizados a esse título, independentemente do instrumento que os amparem, tenha sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos prescritos no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000. Destacou o Colegiado que não se incluem nos pagamentos de PLR excluídos os montantes associados aos beneficiários discriminados nos Demonstrativos PLR x Ordenado. O acórdão 2402-006.026 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE CONCORDÂNCIA.

Decisão que aprecia os aspectos essenciais da lide e veicula fundamentação condizente com suas conclusões, ainda que sucinta, não se confunde com julgado lacunoso, muito menos concordante com as alegações das partes quanto aos aspectos que considerou desnecessário abordar especificamente.

EFEITO DEVOLUTIVO DO RECURSO. NORMA PROCESSUAL.

Interposto recurso contra a decisão de primeira grau, são devolvidas ao conhecimento, apreciação e julgamento pela instância superior todas as questões suscitadas e discutidas no processo relativa à matéria impugnada, por força do efeito devolutivo do recurso.

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO OU SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO. DESPROPORÇÃO.

Não havendo sido comprovado estarem determinados pagamentos efetuados a título de PLR associados aos instrumentos negociados, e restando evidenciado corresponderem esses valores a vários múltiplos dos salários base dos funcionários envolvidos, de modo de veras desproporcional, resta caracterizada sua natureza remuneratória.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Posicionando-se o STJ em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.230.957/RS, no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, e acolhendo a PGFN e a administração tributária essa orientação, mediante a edição dos competentes atos administrativos, não prospera lançamento em desacordo com tal entendimento.

Intimadas do acórdão as partes apresentaram recursos.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra parte da decisão que excluiu do lançamento as exigências relativas ao aviso prévio indenizado e ao PLR previsto **na convenção coletiva e no PPRS**, observada a periodicidade. Duas são as divergências admitidas para apreciação deste Colegiado:

- 1) Impossibilidade de pagamento de PLR com base em dois instrumentos distintos. Acórdão paradigma nº 2401-02.250.
- 2) Incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. Cita como paradigmas os acórdãos 2302-003.218 e 2401-003.943.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pelo conhecimento parcial do recurso e no mérito pelo seu não provimento.

O Contribuinte interpôs também o seu próprio recurso admitido em relação às seguintes matérias:

- 1) Da validade dos programas de metas apartados em relação aos acordos coletivos. Paradigmas 2302-003.586 e 2401-003.142.
- 2) Da periodicidade dos Pagamentos: invalidade apenas das parcelas pagas em desacordo com a regra temporal. Paradigma: 9202-003.192.

A Fazenda Nacional pugna pela manutenção da decisão *a quo* em relação aos temas apontados no recurso da Contribuinte.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-010.618 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16327.721345/2014-61

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte cujo objeto envolve o debate acerca do cumprimento das regras da Lei nº 10.101/00 para fins de caracterização de verba paga como “Participação nos Lucros e Resultados”, verba isenta da contribuição previdenciária nos termos do art. 28, §9º alínea ‘j’ da Lei nº 8.212/91. Há ainda a discussão acerca da incidência de citada contribuição sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Do Recurso da Fazenda Nacional:

O recurso da Fazenda Nacional preenche os pressupostos regimentais e deve ser conhecido.

Em sede de contrarrazões a Contribuinte pugna pelo não conhecimento da divergência relativa à “exigência de pacto prévio para validade da PLR”, entretanto é de se destacar que o exame de admissibilidade conheceu apenas em parte do recurso, deixando de admitir exatamente a matéria suscitada. Assim, desnecessário se torna tecer comentários mais específicos sobre os fundamentos apontados.

Quanto ao recurso propriamente dito, como relatado, foi devolvido para debate dois pontos: possibilidade de pagamento de PLR com base em dois instrumentos distintos e incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado.

Começo o julgamento pela segunda divergência: incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Como destacado pelo acórdão recorrido, citada verba já foi considerada como de natureza indenizatória pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, e o qual recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: **TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.** (...) No que se refere ao adicional de férias relativo às **férias indenizadas**, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias

também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" . 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).

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

Observamos que a decisão tem como base a análise dos elementos que compõem a regra matriz de incidência das Contribuições Previdenciárias, e nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91 o critério material exige que o valor pago ao empregado ou contribuinte individual tenha como objetivo retribuir um efetivo trabalho prestado, situação que não ocorre em relação a verba ora tratada. E, por isso, independentemente do trânsito em julgado da decisão do Resp 1.230.957/RS, entendo pela não incidência da contribuição previdenciária no caso.

Vale destacar que esta Câmara Superior tem entendido pela aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, pois o Supremo Tribunal Federal por meio da análise do Recurso Extraordinário nº 892.238/RS se manifestou pela inexistência de viés constitucional na discussão acerca da natureza jurídica da referida verba. O Ministro Luiz Fux ao fundamentar sua decisão destacou:

A questão posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do que determina o artigo 28 da Lei 8.212/1991.

Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).

(...)

Ressalte-se que a questão em discussão difere do tema submetido à repercussão geral, nos autos do RE 565.160, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, em sessão realizada em 10/11/2007 (Tema 20), posto que neste último será definida a interpretação do termo "folha de salários", mencionado expressamente pelo artigo 195 da Constituição Federal, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Igualmente, não se confunde com a questão posta nos autos do RE 593.068, submetido à repercussão geral em 07/05/2009 e em julgamento por este Plenário, sob a relatoria do Min. Roberto Barroso (Tema 163), visto que este último trata da delimitação do conceito de remuneração, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público, com base na solidariedade de custeio, prevista expressamente pela Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 41/2003, ao lado do caráter contributivo do regime previdenciário assegurado aos servidores públicos. Diante do exposto, manifesto-me pela inexistência de repercussão geral da questão suscitada.

Pela mesma razão a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer Normativo PGFN n.º 485/2016, para prever na alínea 'p' expressamente a dispensa de contestar e recorrer nos processos onde se a inclusão do aviso prévio indenizado no conceito de salário de contribuição:

p) Aviso prévio indenizado

REsp 1.230.957/RS (tema n.º 478 de recursos repetitivos)

Resumo: Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

OBSERVAÇÃO: Apesar da possibilidade de o STJ revisitar o tema diante do julgamento do tema n.º 020 de repercussão geral, o fato é que o STF, analisando especificamente o tema em referência (n.º 759 de repercussão geral), reputou-lhe inconstitucional e, assim, sem repercussão geral, razão pela qual, ao menos no atual momento, não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei n.º 10.522/02.

OBSERVAÇÃO 2: o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes da própria Corte Superior a seguir: EDcl no AgRg no REsp 1512946/RS; AgRg no REsp n.º 1.359.259/SE; AgRg no REsp n.º 1.535.343/CE; e AgRg no REsp n.º 1.383.613/PR; REsp 1531412/PE.

Referência: Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016 e Nota PGFN/CRJ/N.º 981/2017.

Data da alteração da redação da Observação 1: 05/10/2017

Pelo exposto nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

A outra divergência está relacionada ao pagamento de verbas por meio de Programas de Participação nos Lucros e Resultados.

Antes de entrarmos no mérito necessário fazer um recorte do que restou decidido pela decisão recorrida.

A empresa autuada efetuou pagamento de PLR com base em vários instrumentos de negociação classificados pelo Colegiado *a quo* em dois grupos: **1)** Convenção Coletiva e PPRS, com previsão de regra de pagamento atrelada ao cumprimento de meta de lucratividade, e **2)** Planos Próprios (Acordos Coletivos, PPE, PPG e SRV) atrelados ao cumprimento de metas individuais.

Quanto aos primeiros a decisão recorrida afastou a exigência em relação aos pagamentos de valores razoáveis efetuados aos trabalhadores que receberam as verbas em consonância com a regra da periodicidade, para tanto os planos foram analisados de forma conjunta. Para esses planos entendeu-se que foram cumpridas as regras do pacto prévio (“formalizado dentro do período de aferição”, ponto já transitado em julgado pelo não conhecimento do recurso da Fazenda); regras claras e objetivas com base na lucratividade e critério “ROE” (sem recurso), concomitância de planos (matéria objeto de recurso pela Fazenda). Assim, para esse conjunto de planos foi mantida a tributação sobre a totalidade dos valores pagos aos empregados que receberam mais de duas parcelas (matéria objeto do recurso do contribuinte) e ainda sobre a totalidade dos valores cujos montantes foram considerados ‘exorbitantes’ pela fiscalização (os da planilhas de fls. 1080/1082 – Demonstrativos PLR x Ordenado – transitado em julgado pela negativa de seguimento do recurso do Contribuinte).

Em **relação aos planos próprios** o lançamento foi mantido na sua integralidade entendendo como violada as regras: ausência de pacto prévio (pelas regras estarem atreladas a metas individuais entendeu o recorrido que seria necessária a celebração em data anterior ao período de aferição – já transitado em julgado pela negativa de seguimento do recurso do Contribuinte), ausência de regras claras e objetivas (metas e condições previstas de forma geral nos instrumentos principais, os instrumentos apartados – mencionados nos acordos - não foram discutidos com os empregados e sindicatos, concluindo-se pelo estabelecimento de metas de forma unilateral – matéria objeto de recurso do Contribuinte). Diante da conclusão acerca da não classificação destes pagamentos como PLR – foram considerados como programas autônomos de premiação - os requisitos da concomitância de instrumentos, periodicidade e valor exorbitante, se quer foram considerados nestes planos.

Feitos os esclarecimentos, passo à análise do mérito do Recurso da União: concomitância de planos e validade de PLR (como dito debate que impacta exclusivamente o primeiro grupo: Convenção Coletiva e PPRS). E quanto a este ponto mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, assim consta do acórdão:

No tocante aos pagamentos terem sido realizados com base em mais de um instrumento negocial, não comungo, entretanto, do entendimento do Fisco no sentido de que tal feito seria incompatível com os termos do *caput* do art. 2º da Lei 10.101/00, o qual enuncia que *"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"*.

Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não me parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinar-se a estabelecer quais são esses tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não. Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em convenção coletiva, preveja o pagamento de PLR no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual esse título ao final desse mesmo ano.

Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, admite como mera possibilidade a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que parece indicar, sem maiores devaneios argumentativos, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de instrumentos de negociação de PLR.

Em outros termos, a interpretação que merece prevalecer é a de que a expressão "*mediante um dos procedimentos a seguir descritos*" tem o significado não de "*mediante a utilização de somente um dos procedimentos a seguir descritos*", mas sim de "*mediante a utilização de qualquer um dos procedimentos a seguir descritos*".

Vejamos a redação dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

...

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

...

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Primeiro é relevante destacar que as “partes” envolvidas nos instrumentos mencionados nos incisos do art. 2º são distintas.

No caso dos acordos e convenções coletivas, nos termos dos art. 611 da CLT, o pacto é celebrado entre sindicatos representantes da respectiva categoria (patronal ou trabalhadores), ou entre a empresa e o sindicato de trabalhadores:

Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acórdo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

§ 2º As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações.

Considerando o caráter normativo das convenções e dos acordos coletivos o legislador definiu que as partes não podem se recusar a participar das negociações. Segundo o texto do art. 616, também da CLT, os sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem se recusar à participar da negociação coletiva.

No caso das comissões paritárias as partes envolvidas são, exclusivamente, empresa e empregados. O Sindicato atua neste caso como um tipo de auxiliar, a participação da entidade sindical na comissão paritária, prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tem uma finalidade específica de proteção do interesse dos empregados, mas tal fato não o eleva à condição de parte nessa negociação.

Neste sentido, observada a legitimidade de cada uma das partes, cabem a essas elegerem o instrumento que será utilizado para o debate dos termos da PLR, destacando que não há qualquer limitação na lei para a coexistência de planos. Tanto não há que a redação do art. 3º, §3º da Lei é expressa ao permitir eventual compensação entre eles, diz-se permitir porque tal possibilidade fica à critério da negociação das partes envolvidas. Vale destacar que a Lei nº 10.101/2000 quando traz uma conduta impositiva por diversas vezes se utiliza do verbo “dever”, como ocorre no art. 2º, §1º.

Entender pela exclusão ou prevalência de um outro instrumento de negociação ou mesmo pela obrigatoriedade de compensação entre eles, poderia levar a um conflito de interesse, especialmente considerando que empresas e sindicatos não podem se recusar a participar da negociação coletiva. Ou seja, poderíamos ter um instrumento legítimo celebrado “pessoalmente” pela parte destinatária da proteção Constitucional – o próprio trabalhador por meio da comissão paritária – mitigado em razão de interesses, nem sempre convergentes, de uma entidade de classe que atua como mera representante desses.

Cito ainda como reforço argumentativo voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, no acórdão 2401-004.795:

19.1 O art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, em seus incisos I e II, autoriza três hipóteses de procedimento para elaboração de Participação nos Lucros ou Resultados: (i) comissão eleita pelo empregador e seus empregados, integrada também por um representante da categoria sindical; (ii) convenção coletiva; e (iii) acordo coletivo.

20. Por sua vez, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, antes reproduzido pela autoridade lançadora, menciona a possibilidade de compensação de valores na hipótese de um programa de Participação nos Lucros ou Resultados mantido espontaneamente pela empresa. Para melhor clareza, copio novamente o preceptivo legal:

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

(GRIFEI)

20.1. É de se convir, com apoio na redação transcrita, que o legislador ordinário ao fazer alusão a planos mantidos espontaneamente pela empresa pretendeu referir-se à participação oriunda da comissão escolhida entre as partes (inciso I) em contraposição às obrigações surgidas das convenções ou acordos coletivos de trabalho firmados pelas partes (inciso II).

20.2 Em outros dizeres, a opção pela comissão paritária eleita pelo empregador e seus empregados, integrada por um representante da categoria sindical, não tem o condão de

inviabilizar a utilização simultânea pelos interessados da via da convenção ou do acordo coletivo.

20.3 Inclusive, nessa situação, o legislador ordinário expressamente admitiu a possibilidade de compensação entre valores pagos em decorrência de planos espontâneos mantidos pela empresa, constituindo, no entanto, tal procedimento uma faculdade do empregador, na medida em que o dispositivo de lei utilizou a expressão "poderão ser compensados".

21. Acontece que é distinta a hipótese trazida nos autos. A despeito da denominação "Planos Próprios", os ajustes não foram objeto de negociação mediante comissão paritária escolhida pela empresa e seus empregados. A natureza jurídica dos instrumentos é de acordo coletivo de trabalho para participação nos resultados, dado que negociados diretamente entre o sindicato dos empregados e as instituições financeiras (fls. 370/434).

22. Mesmo assim, não vislumbro obstáculo à coexistência de convenção coletiva e acordo coletivo para disciplinar o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, em face do prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

23. É verdade que o inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, adotou a expressão "convenção ou acordo coletivo". Nada obstante, o viés interpretativo da norma jurídica não pode ignorar a realidade brasileira das negociações, nem acarretar o desprezo ingênuo das finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, as quais destinam-se, entre outras finalidades, à proteção dos interesses dos trabalhadores.

24. As convenções coletivas, usualmente celebradas entre sindicato de empregados e sindicato de empregadores, não consideram necessariamente as peculiaridades de cada empresa da categoria econômica representada. Ao revés, os acordos coletivos, com participação direta da empresa, têm o propósito de estabelecer metas ou resultados de interesse específico das partes, inclusive mais benéficos aos empregados, contribuindo para incentivar a concepção de integração entre capital e trabalho.

25. A compensação de valores entre planos, na linha do prescrito no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, pressupõe, em primeiro lugar, a coexistência válida de dois ou mais acordos, produzindo efeitos que lhe são próprios. 25.1 Em qualquer caso, a compensação tão somente pode representar uma faculdade, afastado o caráter de obrigatoriedade na negociação. Não é recomendável que o intérprete, extrapolando a lei, conduza sua exegese no sentido contrário à obtenção de benefícios pelos empregados.

26. Logo, a interpretação sistemática da Lei nº 10.101, de 2000, possibilita a convivência, dentro da mesma empresa, para os mesmos empregados e mesmo período de aferição, de distintos programas de Participação nos Lucros ou Resultados, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Do recurso do contribuinte:

Quanto ao recurso do contribuinte duas foram as divergências admitidas: **1)** validade dos programas com metas previstas em instrumentos apartados (implicações para o segundo conjunto de planos – planos próprios) e **2)** invalidade apenas das parcelas que excederem o critério da periodicidade (neste caso debate afeto ao pagamento por meio das Convenções e PPRS).

Antes de entrarmos no mérito passamos ao conhecimento.

Em relação à **primeira divergência** há causa superveniente que afasta o interesse recursal do contribuinte, conduzindo ao não conhecimento do recurso quanto a este ponto. Como dito o debate acerca da possibilidade das metas estarem previstas em documentos apartados do instrumento de negociação somente tem impacto para os valores pagos com base em planos próprios.

Entretanto, em que pese a divergência suscitada o fato de o recurso do Contribuinte não ter sido conhecido quanto ao debate do “pacto prévio” torna definitivo o entendimento do Colegiado recorrido no que tange a invalidade desses planos face a constatação da não formalização em data anterior ao início do período de aferição, sendo esse motivo suficiente e autônomo para a manutenção da decisão recorrida.

Neste cenário, ainda que no mérito fosse dado provimento ao presente recurso para declarar a possibilidade das metas estarem previstas em documento apartado o resultado do julgamento não seria modificado.

Diante disto, não há interesse recursal que justifique a admissibilidade do presente Recurso de Divergência quanto a este ponto.

Os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo José Carneiro da Cunha (in Curso de Direito Processual Civil, V. 3 - 3ª ed.), esclarecem que *para que o recurso seja admissível, é preciso que haja utilidade - o recorrente deve esperar, em tese, do julgamento do recurso, situação mais vantajosa, do ponto de vista prático, do que aquela em que o haja posto a decisão impugnada - e necessidade - que lhe seja preciso usar as vias recursais para alcançar este objetivo.*

Pelo exposto deixo de conhecer do recurso do Contribuinte quanto a primeira divergência: “Da validade dos programas de metas apartados em relação aos acordos coletivos”.

Quanto a segunda divergência – periodicidade do pagamento - o recurso deve ser conhecido.

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

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

...

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

Meu entendimento é que essa redação antiga do §2º do art. 3º exigia uma interpretação conjunta, ou seja, a Lei nº 10.101/00 vedava o pagamento de PLR mais duas vezes no ano e com periodicidade inferior a um semestre civil, essas condições eram cumulativas.

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

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

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

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

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

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

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

Com base na interpretação acima, além das exclusões já operadas pelo acórdão recorrido (contra as quais a Fazenda Nacional não apresentou recurso) e dentro dos limites em que o recurso foi conhecido pelo despacho de admissibilidade, dou provimento ao pleito do Contribuinte para – em relação às Convenções Coletivas e PPRS - reconhecer a incidência da Contribuição Previdenciária exclusivamente sobre as parcelas que violaram a periodicidade fixada pela Lei.

Assim, conheço em parte do recurso do Contribuinte para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, conheço do recurso da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento, e ainda conheço em parte do recurso do contribuinte para na parte conhecida dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pesem as, como de praxe, muito bem fundamentadas razões de decidir da relatora, ousou divergir em relação a elas e à respectiva conclusão, no que concerne ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Cumpra destacar, de início, que este conselheiro não participou do julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, que se iniciou e foi concluído na reunião de dezembro de 2022.

Passando então à análise do ponto divergente, notadamente da temática da periodicidade dos pagamentos das PLR, é de se frisar que não se trata de assunto novo neste colegiado.

De fato, a relatora advoga a tese de que, quando do descumprimento da periodicidade no pagamento das participações, apenas aquela(s) que excedeu(ram) o limite de semestral e/ou anual, conforme o caso, é que deve(riam) ser adicionada(s) à base impositiva do tributo.

Não vejo dessa forma. O descumprimento da determinação legal implica a tributação de todos os pagamentos efetuados a esse título. Não é razoável entender que a PLR é válida até o limite posto pela lei, pois se assim o fosse, estaria privilegiando aquelas empresas que, deliberadamente, efetuam vários pagamentos sob o suposto manto da regra de não incidência para, ao final, lhe ver garantida a não incidência, pelo menos, em relação a dois desses pagamentos no ano, por exemplo. Ou é, ou não é PLR !

Ainda nessa linha, colaciono, no que importa ao caso, o voto condutor do acórdão **9202-009.918**, proferido na sessão plenária de 22/9/21, que passa integrar as razões de decidir deste relator. Confira-se:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. 2º 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.

[..]

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 recorrido 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.

[...]

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 10.101/200, 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.

Com efeito, NEGOU provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti