MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15746.720481/2021-60**
ACÓRDÃO	2402-012.915 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. PLR. FALTA DE OBSERVÂNCIA DA LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Conforme a Lei n° 12.101/2000, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil. Na falta de observância da lei específica regulamentar, os pagamentos devem compor a remuneração do segurado, nos termos do art.28, §9º, inciso "j" da Lei n° 8.212/91.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske e Henrique Perlatto Moura, que deram-lhe provimento. Ausente, justificadamente, o

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que foi substituído pelo Conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima. A Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano declarou-se impedida de participar do presente julgamento, sendo substituída pelo Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Sala de Sessões, em 3 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros , Marcus Gaudenzi de Faria (relator), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino(Presidente substituto) , Joao Ricardo Fahrion Nuske, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (substituto convocado) e Henrique Perlatto Moura (substituto convocado) . A conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano declarou impedimento para participação neste julgamento. Ausente, justificadamente, o conselheiro Francisco Ibiapino Luz

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 183 a 210) interposto em face da decisão da 26ª Turma da DRJ/08 consubstanciada no Acórdão nº 108-034.655 (p. 160 a 165), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado

Do auto de Infração

Trata-se de processo de constituição de crédito tributário em que foram lavrados autos de infração contra o contribuinte em epígrafe, relativos às contribuições previdenciárias e sociais, **apuradas nas competência de 02, 08 e 09/2017**, referentes à contribuição devida pela empresa/empregador, inclusive as do Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), no total de R$ 7.150.907,94, e as destinadas a outras entidades denominadas "Terceiros", SENAC, SESC, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO e SEBRAE, no valor de R$ 1.975.012,51, incidentes sobre remunerações de segurados empregados.

DOCUMENTO VALIDADO

A auditoria fiscal apurou através das informações prestadas pelo contribuinte na DIRF, que ocorreram pagamentos a diversos empregados, a título de PLR – Participação nos Lucros ou Resultados, nos meses de fevereiro, agosto e setembro de 2017.

A fiscalização pontua que a desvinculação entre PLR e remuneração, conforme definido no art. 28, §9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, está condicionada à obediência aos termos definidos em lei, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

No entanto, constatou que os pagamentos efetuados a esses empregados estão em desacordo com a disposição legal, o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, que determina o pagamento da PLR no máximo em duas parcelas ao ano. Relacionou nos Anexos I e II de seu Relatório Fiscal, os segurados empregados que receberam essas parcelas, com os respectivos valores pagos, dando origem à autuação fiscal.

Da Impugnação ao Auto de Infração

Ciente do lançamento fiscal, a contribuinte apresentou impugnação, alegando preliminarmente a nulidade do auto de infração de contribuições destinadas a "terceiros", pela não observância do limite de 20 salários-mínimos na apuração das bases de cálculos, já que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 não revogou o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, mas tão somente a aplicação do limite disposto em seu *caput,* devendo permanecer o limite de 20 salários mínimos, o que não foi considerado pela autoridade fiscal. Cita jurisprudência e requer cancelamento da referida autuação.

No mérito, a impugnante defende que não houve afronta ao art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000, pois há possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR com base em mais de um instrumento, que no presente caso refere-se ao Plano Próprio e o decorrente da Convenção Coletiva de Trabalho. Portanto, **argumenta que o pagamento de cada PLR, referente a cada instrumento, não ultrapassou o limite de dois pagamentos em um mesmo ano civil.**

Na mesma base argumentativa, **alega que o art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000, autoriza a existência de pagamento de PLR com base em planos concomitantes**, a reafirmar que os pagamentos devam ser considerados por plano. Ressalta que a Lei nº 10.101/2000 foi alterada pela Lei nº 14.020/2020, incluindo o § 5º ao artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, esclarecendo a possibilidade do estabelecimento de múltiplos programas de PLR.

Pelo exposto, argumenta que é inequívoca a conclusão de que a impugnante cumpriu os requisitos do art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000.

A título argumentativo, caso mantido o entendimento de que seja considerado o conjunto de pagamentos realizados a título de PLR, independentemente da quantidade de instrumentos, requer que se considere irregulares apenas os pagamentos realizados em setembro/2017, no âmbito da Convenção Coletiva de Trabalho. Cita julgado do CARF.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Acrescenta, que neste sentido, a alteração trazida pela Lei nº 14.020/2020 ao art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, estabeleceu que a inobservância do estabelecido no § 2º do art. 3º da Lei, **invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma**.

Do Pedido

Requereu, naquela etapa processual a ora recorrente, declaração de nulidade do auto de infração relativo às contribuições de terceiros, improcedência dos demais autos de infração, ou subsidiariamente, a desconsideração apenas dos pagamentos efetuados a título de PLR no âmbito da Convenção Coletiva de Trabalho

Do acórdão ora recorrido

No julgamento da impugnação, os membros da 26ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, afastada a preliminar de nulidade trazida pelo ora recorrente, JULGARAM IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

> **Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**
>
> Ano-calendário: 2017
>
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. PLR. FALTA DE OBSERVÂNCIA DA LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
>
> Conforme a Lei n° 12.101/2000, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil. Na falta de observância da lei específica regulamentar, os pagamentos devem compor a remuneração do segurado, nos termos do art.28, §9º, inciso "j" da Lei n° 8.212/91.
>
> **Impugnação Improcedente**
>
> **Crédito Tributário Mantido**

Do Recurso Voluntário

Preliminares de Nulidade

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Nulidade do acórdão recorrido por vício de fundamentação

Primeiramente, embora a Recorrente tenha apresentado diversos precedentes para fundamentar o seu pleito em sede de Impugnação, o acórdão recorrido não os apreciou, sob a seguinte justificativa:

Inicialmente, embora a impugnante apresente ementas e/ou trechos de decisões judiciais que entende reforçar suas argumentações, o entendimento exposto nas decisões apresentadas se aplica, tão-somente, ao contencioso dos processos por eles resolvidos e se vinculam apenas aos fatos e às partes envolvidas naqueles litígios. Eventual ocorrência de temas decididos em recursos repetitivos ou de repercussão geral, serão vinculantes à RFB, somente a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta RFB n° 1, de 2014. (Fl. 3 do acórdão recorrido).

Aponta que, em primeiro lugar, o acórdão recorrido acaba por negar vigência à Lei Federal, na medida em que, por inteligência dos artigos 19, inciso VI, alínea "a", cumulado com o 19A, da Lei n° 10.522/2002[1], as decisões proferidas em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo são de observância obrigatória no âmbito desta Administração Tributária.

Em segundo lugar, não houve a devida fundamentação para afastar os precedentes invocados pela Recorrente, o que não retrata uma mera faculdade da Autoridade Julgadora, amparada em uma suposta premissa de que "vinculam apenas aos fatos e às partes envolvidas naqueles litígios", mas, sim, parte indissociável da obrigação de julgar, sob pena de desrespeito ao devido processo legal.

Por essas razões, considerando que a Turma Julgadora a quo não expôs os motivos de sua concepção para afastar a jurisprudência exposta, não sendo apresentada qualquer justificativa capaz de demonstrar que os precedentes aduzidos pela Recorrente foram superados ou são distintos do caso em análise, conclui-se que não houve a devida motivação nesse tocante, o que no entendimento da recorrente, deveria ser reconhecido por este E. CARF.

Nestes termos, em observância aos artigos 15 e 489, parágrafo 1º, VI, da Lei n° 13.105/2015[2], aos artigos 2º e 50, parágrafo 1º, do Decreto n°

1 BRASIL. Lei n° 10.522, de 19 de junho de 2002. Disponível https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

2 BRASIL. Lei n° 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

9.784/1999[3], ao artigo 59, II, do Decreto n° 70.235/1972 e ao artigo 24 do Decreto-Lei n° 4.657/1942, deve ser declarada a nulidade do acórdão recorrido para que seja proferida nova decisão pela Turma Julgadora a quo, levando em conta os precedentes suscitados pela Recorrente, ainda que para afastá-los, mediante a demonstração clara da distinção entre os casos ou a superação do entendimento.

Nulidade do Lançamento referente a terceiros pela não observância do limite de 20 salários-mínimos na base de cálculo

Destaca a recorrente que, ao lavrar o auto de infração em referência, não foi observada a limitação legal da base de cálculo dos referidos tributos a 20 salários-mínimos, conforme previsto na legislação fiscal. Em razão disso, a Recorrente sustentou, em sede de Impugnação, a nulidade do lançamento fiscal.

Contudo, a DRJ afastou a referida preliminar de nulidade, por considerar que o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981[45], que prevê o limite máximo do salário-de contribuição, teria sido revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/19867 (fls. 162 e 163 dos autos).

Nesse passo, alega a recorrente que a revogação disposta no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986 apenas se cingiu às contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, isto é, refere-se apenas ao disposto no caput do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981.

Traz jurisprudência do STJ (não vinculante) e ao final, , requer-se o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal lavrada para a constituição das contribuições destinadas a terceiros, tendo em vista que não foi observado o limite de 20 salários-mínimos da base de cálculo das contribuições em foco, de acordo com o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981.

Por outro lado, pede ainda, caso essa Turma Julgadora entenda que o mérito pode ser julgado a favor da Recorrente, requer-se seja aplicada a regra prevista no § 3º, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, superando-se a preliminar suscitada.

Do mérito

3 BRASIL. Decreto n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

4 BRASIL. Lei n° 6.950, de 11 de outubro de 1944. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6950.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

5 BRASIL. Decreto n° 2.318, de 30 de dezembro de 1986. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2318.htm. Acesso em 10 abr. 2023.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Considerando que o mérito se resume ao pagamento da PLR em mais de duas parcelas, o que, na visão da autoridade lançadora, aponta para descumprimento da legislação de regência e, portanto , verba passaria, conforme previsão da Lei 8212/91 (PLR paga em desacordo com a legislação) a ser considerada base de cálculo para tributação previdenciária, a recorrente traz as seguintes teses que, em síntese, destacamos:

POSSIBILIDADE DE PAGAMENTOS SIMULTÂNEOS DE PLR EFETUADOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO PREVISTO NA LEI N° 10.101/2000

> Com o objetivo de regular a Participação nos Lucros ou Resultados prevista constitucionalmente, o legislador ordinário editou a Lei nº 10.101/2000, por meio da qual se estabeleceu as regras e condições para o pagamento desta rubrica, de forma desvinculada da remuneração dos trabalhadores.
>
> No presente caso, como já demonstrado, a Autoridade Fiscal identificou a existência de uma suposta irregularidade nos pagamentos a título de PLR realizados pela Recorrente no ano de 2017, notadamente quanto ao requisito de "pagamentos a título de PLR por mais de duas vezes no mesmo ano civil" (termos do RF) estabelecido no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, o que foi integralmente acolhido pela Turma Julgadora a quo.
> De acordo com a acusação fiscal, que foi replicada no acordão recorrido, ter-se-ia verificado três pagamentos a título de PLR para 15 funcionários nas competências de fevereiro, agosto e setembro, o que estaria, supostamente, em desacordo com a legislação vigente.
>
> Olvida-se, contudo, que referidos pagamentos não foram realizados com base em um único instrumento de participação nos Lucros ou Resultados, mas, sim, em observância a um Plano Próprio e à Convenção Coletiva de Trabalho, devendo o exame ser realizado por instrumento.
>
> Como mencionado, em relação ao Plano Próprio, os pagamentos ora questionados ocorreram em fevereiro e agosto de 2017 (duas vezes ao ano e em periodicidade superior a três meses), isto é, em observância ao comando contido na legislação de regência.
> A Convenção igualmente observou a periodicidade mínima estabelecida na lei, na medida em que os pagamentos questionados ocorreram em fevereiro e em setembro de 2017, isto é, nos precisos termos da Lei nº 10.101/2000.
> Ora, a partir da análise dos dois instrumentos, fica evidente que a Recorrente seguiu à risca o comando legal contido no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, tendo em vista que o pagamento de PLR, referente a cada instrumento, não ultrapassou o limite de dois pagamentos em um mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil.

DOCUMENTO VALIDADO

Tanto é verdade que a Autoridade Fiscal e a Turma Julgadora a quo, não apontaram outro questionamento a respeito do Plano Próprio ou CCT, que não a quantidade de pagamentos efetuados. Traz as seguintes manifestações deste Conselho

> PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR,
>
> independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar à negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência. (Acórdão 2202-005.193 – g.n.)

> PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio, acordo firmado em comissão paritária. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar à negociação, conforme livre liberdade negocial das partes, não apresentando dever de compensar, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. Inexiste modal deôntico obrigatório para compensar. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência. (Acórdão 2202-006.086 – g.n.)

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Na medida em que não é vedado que a Recorrente realize os pagamentos de PLR com base em mais de um instrumento, desde que observada a periodicidade máxima de cada um, não há como prosperar a exigência fiscal. **Tal racional, inclusive, foi reconhecido no já citado precedente deste E. CARF, formalizado por meio do acórdão n° 2202-005.193**[6]

E, no caso em questão, **aponta que fora respeitada a periodicidade no âmbito de cada instrumento,** na medida em que (i) os pagamentos em sede de Plano Próprio ocorreram em fevereiro e agosto de 2017; e (ii) os pagamentos a título de CCT ocorreram em fevereiro e setembro de 2017. Assim, os pagamentos referentes a cada instrumento ocorreram apenas duas vezes em um mesmo ano civil, fato que torna insubsistente o fundamento da ação fiscal.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 3º, §2º, DA LEI N° 10.101/2000

Repisa a recorrente que não há qualquer **vedação legal ao pagamento cumulativo de participação nos lucros e resultados com base no disposto em Convenção Coletiva e, também, em Acordo Coletivo. Ao contrário, a lei admite e até incentiva tal hipóteses.**

Inclusive, tal fato foi reconhecido pela própria Turma Julgadora a quo, ao afirmar que "não há impedimento a se constituir planos de participação nos lucros ou resultados mantidos espontaneamente pela empresa".

É o que se depreende do artigo 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/00, o qual dispõe que os valores pagos por força de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pelo contribuinte, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho:

> 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." (g.n.)

Portanto, a existência de mais de um instrumento, dentre as modalidades eleitas pelo legislador como válidas, é plenamente admissível pela Lei nº 10.101/2000

Colaciona jurisprudências deste CARF acerca da possibilidade de pagamento, onde afirma que este conselho vem, reiteradamente, manifestando o entendimento pela

[6] Em consulta ao referido acórdão, constata-se que, no tocante a este item, trata de questão excepcional, vinculado a pagamento realizado a funcionários demitidos, realizados em novembro de 2013,.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *possibilidade de coexistência de mais de um instrumento como base para o pagamento de PLR*
>
> *(,,,,)*
>
> *Haja vista a existência de autorização legal expressa para o pagamento de PLR com base em planos concomitantes, argumenta que é evidente que o exame do requisito de no máximo dois pagamentos no mesmo ano civil, previsto no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, deve ser realizado por instrumento, o que alegadamente fora observado pela Recorrente.*

Traz ainda explanação distinguindo acordos e convenções coletivas, repisando a viabilidade de sua coexistência. Cita também que a Lei nº 10.101/2000 foi alterada pela Lei nº 14.020/2020, no intuito de tornar ainda mais claro aos operadores e intérpretes do direito a interpretação adequada dos requisitos que devem ser observados para a implementação dos instrumentos de PLR, já existente na jurisprudência dos tribunais, notadamente deste E. CARF.

Traz quadro elucidativo, extraído a partir do Anexo I - fls. 32 a 34 dos auto a fim de demonstrar os valores em litígio.

Por fim, destaca que os pagamentos com base em dois instrumentos de PLR não implicou qualquer violação aos requisitos previstos na Lei n° 10.101/2000, não há qualquer amparo legal para a vedação sustentada pelo acórdão recorrido para descaracterizar os pagamentos dos valores a título de PLR realizados pela Recorrente, o que enseja, uma vez mais, a reforma da decisão.

AD ARGUMENTANDUM – IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE TODOS OS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PLR NO ANO-CALENDÁRIO DE 2017

> Subsidiariamente, caso se entenda que o disposto no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000 deve levar em consideração o conjunto de pagamentos realizados a título de PLR, independentemente da quantidade de instrumentos, o que se admite apenas para fins de argumentar, a Recorrente demonstrará a seguir que ainda assim não merece prosperar a integralidade da autuação fiscal, como equivocamente entendeu o acórdão recorrido.
>
> De acordo com a acusação fiscal e o entendimento da Turma Julgadora a quo, a totalidade dos pagamentos contidos no "Anexo IV" (fl. 39 dos autos) deveriam constituir base de cálculo das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, por estarem, supostamente, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, conforme disposto no artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/1991.

DOCUMENTO VALIDADO

Ocorre que o entendimento até então consignado pela Autoridade Fiscal e a Turma Julgadora a quo são contrárias ao entendimento deste E. CARF, na medida em que a jurisprudência administrativa é no sentido de que, se verificado o descumprimento do artigo 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000, apenas as parcelas tidas por irregulares deverão se sujeitar à tributação. Confira-se, nesse sentido, precedente deste E. Conselho:

> PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.
>
> Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10.101/00. (Acórdão n° 2401-009.841 – g.n.)

Traz ainda precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais dos quais entendo oportuno destacar:

> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI 10.101/2000. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO E NÃO DO PROGRAMA DE PLR COMO UM TODO. A Lei 10.101/2000, antes da alteração pela Lei 12.832/2013, vedava o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil. Não se pode deixar de aplicar a lei a pagamentos feitos em acordo com as suas disposições, devendo ser computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas as parcelas pagas em periodicidade inferior à permitida ou acima de duas vezes por ano. (Acórdão nº 9202-003.192 – g.n)

Desse modo, por todo o exposto, entende a recorrente que na remota hipótese de se entender que não houve a observância da quantidade máxima de parcelas a serem pagas a título de PLR, prevista no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, o que se admite a título argumentativo, é certo que, ao menos, na visão da recorrente, deve-se reconhecer que apenas os valores tidos como irregulares, quais sejam, os pagamentos realizados no âmbito da Convenção Coletiva de Trabalho em setembro de 2017, deverão integrar a base das contribuições ora exigidas.

Sem manifestação da Fazenda Nacional

DOCUMENTO VALIDADO

É o relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Relator:

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, de sorte que trataremos, inicialmente, das preliminares suscitadas e a seguir as questões de mérito.

Das Preliminares

Nulidade do acórdão recorrido por vício de fundamentação

Alega a Recorrente que, tendo apresentado diversos precedentes para fundamentar o seu pleito em sede de Impugnação, o acórdão recorrido não os apreciou.

Em verdade, revisitando o acórdão recorrido afastou tais precedentes, por considerar, escorreitamente, que os mesmos não seriam vinculantes para o julgamento em questão:

> Inicialmente, embora a impugnante apresente ementas e/ou trechos de decisões judiciais que entende reforçar suas argumentações, o entendimento exposto nas decisões apresentadas se aplica, tão-somente, ao contencioso dos processos por eles resolvidos e se vinculam apenas aos fatos e às partes envolvidas naqueles litígios. Eventual ocorrência de temas decididos em recursos repetitivos ou de repercussão geral, serão vinculantes à RFB, somente a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Revisitando a manifestação apresentada (fls 83 a 113) observa-se que foram trazidas diversas decisões colegiadas, onde destacam as de turmas do STJ e do TRF 03 e TRF04, aderentes a sua tese, no que tange ao lançamento de terceiros com base superior a 20 salários-mínimos. **Ora, o julgador do piso, no voto condutor do acórdão recorrido, destacou que tais julgados não possuem efeitos de vinculação**, não sendo assim de aplicação obrigatória no tratamento do processo administrativo. Neste aspecto, não cabe qualquer reparo.

No que tange ao pedido de nulidade de parte do lançamento, onde a recorrente aponta que não foi observada a limitação legal da base de cálculo dos referidos tributos a 20 salários-mínimos, conforme previsto na legislação fiscal.

Em razão disso, a Recorrente sustentou, em sede de Impugnação, a nulidade do lançamento fiscal. Aqui entendo necessário um reparo, pois trata-se de uma parte do lançamento

DOCUMENTO VALIDADO

efetuado, de sorte que, entendo, confunde-se com o mérito da lide. Assim sendo, esta argumentação será tratada a seguir, no enfrentamento das questões de mérito

Assim, afasto as preliminares suscitadas, partindo de imediato para a análise da demanda.

Do mérito

Terceiros – Observação do limite de 20 Salários-Mínimos

Considerando que a DRJ afastou a referida preliminar de nulidade, por considerar que o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981[78], que prevê o limite máximo do salário-de contribuição, teria sido revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/19867 (fls. 162 e 163 dos autos).

Repisa que a análise à legislação procedida pela Turma no acórdão recorrido a quo não merece prosperar, porquanto não refletiria a melhor interpretação dos dispositivos legais em questão.

De fato, o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981 impõe o limite máximo do salário-de-contribuição, que é a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros, litteris:

> Art. 4º O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no artigo 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.
>
> Parágrafo único. O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Posteriormente, apontara que, com o advento do Decreto-Lei nº 2.318/1986[9], por meio de seu artigo 3º, houve a revogação do quanto disposto no caput do dispositivo legal em questão unicamente em relação à "contribuição da empresa" ("cota patronal"), confira-se:

> "Art. 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo artigo 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981." (g.n.)

O tema em questão, que possuía correntes distintas neste colegiado, foi tratado no Tema 1079 pelo STJ, onde, em sede de repercussão geral. Neste sentido, empresto voto proferido recentemente pela Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva no Acórdão nº 2202-010.704, julgado em 07.05.2024:

7 BRASIL. Lei n° 6.950, de 11 de outubro de 1944. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6950.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

8 BRASIL. Decreto n° 2.318, de 30 de dezembro de 1986. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2318.htm. Acesso em 10 abr. 2023.

9 BRASIL. Decreto n° 2.318, de 30 de dezembro de 1986. Disponível https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2318.htm. Acesso em 10 abr. 2023.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Entretanto, em sessão realizada no dia 13 de março de 2024 (...), a 1ª Seção do STJ, ao retomar o julgamento do Tema 1079 dos repetitivos, que tratava do limite de 20 salários-mínimos para a apuração da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros em razão do disposto no art. 4º da Lei nº 6.950/1981, decidiu, por unanimidade, que tal limite não se aplica à base de cálculo das referidas contribuições, de forma que, nos termos do art. 98 Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 2023, **tal decisão deve ser aplicada por todos os que aqui atuam (grifei)**
>
> A proclamação final de Julgamento pode ser consultada no link: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202002539916 e tem o seguinte teor: Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial; e, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Paulo Sérgio Domingues, determinou a modulação dos efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Foi aprovada, por maioria, vencido o Sr. Ministro Mauro Campbell, a seguinte tese jurídica, firmada no tema 1079: ? i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias; iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

Vale destacar que o acórdão do Tema nº 1079, julgado posteriormente à apresentação do Recurso Voluntário em analise, pacificando o entendimento deste colegiado, restou assim ementado:

> RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERTEMPORAL. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS AO SENAI, SESI, SESC E SENAC. BASE DE CÁLCULO. LIMITAÇÃO. TETO DE VINTE SALÁRIOS-MÍNIMOS PREVISTO NO ART. 4º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 6.950/1981. REVOGAÇÃO PELO DECRETO-LEI N. 2.318/1986. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

DOCUMENTO VALIDADO

> I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Estatuto Processual Civil de 2015.
>
> II - Os arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986 revogaram o caput do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, e, com ele, seu parágrafo único, o qual estendia a limitação de 20 (vinte) salários-mínimos da base de cálculo das contribuições previdenciárias às parafiscais devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.
>
> III - Proposta a superação do vigorante e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (overruling), e, em reverência à estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se modular os efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão.
>
> IV - Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fixando-se, nos termos do art. 256-Q, do RISTJ, as seguintes teses repetitivas: i) o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente; iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, SESI, SESC e SENAC, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos.
>
> V - Recurso especial das contribuintes desprovido

Deste modo, sem razão a recorrente

POSSIBILIDADE DE PAGAMENTOS SIMULTÂNEOS DE PLR EFETUADOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO PREVISTO NA LEI N° 10.101/2000 E AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 3º, §2º, DA LEI N° 10.101/2000

Neste tópico, entendo necessário revisitar a autuação para melhor compreender a fundamentação do Recurso:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Nos itens I.3 e III.1.5 está claramente demonstrado que, para a realização do lançamento, a autoridade fiscal se fundamenta no pagamento de mais de duas parcelas a título de PLR

> . E a Lei n° 10.101/2000, que regulamenta a participação nos lucros e resultados, preceitua, no § 2° do Art. 3°, que:
>
> "Art. 3°. (...)
>
> § 2° É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil." (grifei).

Ora, verifica-se que em nenhum momento se questiona na autuação o pagamento de PLR resultante de Acordo e de Convenção Coletiva de Trabalho. Apenas a quantidade de pagamentos efetuada no período de abrangência da autuação.

No Recurso apresentado, pleiteia-se o reconhecimento de que cada tipologia de forma discriminada, permitindo dois pagamentos em cada uma delas:

> De acordo com a acusação fiscal, que foi replicada no acordão recorrido, ter-se-ia verificado três pagamentos a título de PLR para 15 funcionários nas competências de fevereiro, agosto e setembro, o que estaria, supostamente, em desacordo com a legislação vigente.
>
> Olvida-se, contudo, que referidos pagamentos não foram realizados com base em um único instrumento de participação nos Lucros ou Resultados, mas, sim, em observância a um Plano Próprio e à Convenção Coletiva de Trabalho, devendo o exame ser realizado por instrumento

Traz a recorrente jurisprudências deste conselho que reconhecem a desejável complementariedade dos instrumentos.

Tod**avia, observo, entendeu a autoridade lançadora que, sendo estas, espécies do gênero PLR, deve ser observado o limite determinado para o pagamento de PLR (gênero). Fossem dois, três ou n instrumentos previstos, a legislação, para reconhecer o afastamento da tributação exige que os pagamentos de PLR se processem em no máximo 2 momentos**.

Destaco que, em análise do acórdão n° 2202-005.193, trazido à baila pelo recorrente, observo que trata o caso de uma situação excepcionalizada, onde se demonstra que o pagamento determinante da autuação fora realizado a empregados que tiveram o vínculo rescindido, não tendo sido demonstrada correlação direta com o lançamento ora em discussão. Ou seja, fosse o caso assemelhado, o voto deste relator poderia ser distinto.

Neste sentido, com a devida vênia a julgados consultados, sobremaneira do TRF 03, que entendem de forma diversa, tenho acompanhado, como razão de decidir, o voto vencedor do recente julgado Acórdão 2202-010.533 – 2ª Seção de Julgamento, de 07 de março de 2024, a redatora do voto vencedor Sonia de Queiroz Accioly, assim se manifesta:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 PLR DESCUMPRIMENTO DE UM DOS REQUISITOS LEGAIS

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

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

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

Neste voto, a conselheira traz uma análise detalhada sobre o tema, que tomo licença para transcrever:

> No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.
>
> Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.
>
> Segundo Ricardo Lobo Torres apud TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o interprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística. Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.
>
> O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres apud TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica, publicado no Conjur de 20/05/2020.
>
> O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da intepretação "livre", ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.
>
> Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis: "Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. **Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos**. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

DOCUMENTO VALIDADO

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis:

"6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: "6**. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma."** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015)

Ou ainda: "4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma."(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de "única resposta correta".

(...)

Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este "método" constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo

DOCUMENTO VALIDADO

> interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação "literal", cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.
>
> (...)
>
> Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.
>
> (...)
>
> O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da intepretação "livre", ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance.

Uma questão abordada neste voto que considero relevante destacar a seguinte nota:

Considerando que à época do fato gerador, a redação da Lei 10101 possuía tratamento específico para a temporalidade dos pagamentos, vejo como um impeditivo para interpretação, distinta. **Fosse viável, desnecessário seria o regramento hoje inserto no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissivo de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma**.

Deste modo, entendo que não existe razão à recorrente.

AD ARGUMENTANDUM – IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE TODOS OS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PLR NO ANO-CALENDÁRIO DE 2017

A recorrente demanda, caso considerado irregular o pagamento em três períodos, a recorrente pleiteia que os dois períodos iniciais de pagamento sejam acolhidos como regulares, trazendo jurisprudência deste conselho. No citado acórdão pela recorrente, o redator do voto vencedor, Conselheiro Matheus Soares Leite, assim se manifesta

> A legislação é clara ao dispor que os pagamentos feitos a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, caracterizam violação do critério de periodicidade de pagamentos, conforme previsto no § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000.
>
> A propósito, o objetivo da norma é evitar que haja um desvirtuamento no pagamento da PLR, de modo que seja pago tal qual um salário em bases mensais, bimestrais ou trimestrais.

DOCUMENTO VALIDADO

> Contudo, havendo pagamento em desacordo, entendo que devem ser computadas na base de cálculo das contribuições previdenciárias somente as parcelas ulteriores: a partir da segunda parcela na periodicidade semestral; a partir da terceira parcela, se periodicidade anual. Em outras palavras, quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10.101/2000.
>
> Assim, não há como desconsiderar os pagamentos que obedeceram à periodicidade legal, motivo pelo qual, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária as parcelas que respeitaram a previsão contida no § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000. **Logo, ao contrário do entendimento esposado pela Ilma. Conselheira Relatora, entendo que devem ser excluídos do lançamento, os valores pagos dentro da periodicidade semestral (mantidos os excedentes a duas vezes no ano).**

Reforça sua argumentação com acórdão 2402.011.939 desta turma, onde o tema é tratado, sendo assim ementado.

> PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. EXIGÊNCIA LEGAL SUPERADA PELA PRÓPRIA LEGISLAÇÃO. A Lei nº 14.020/2020 alterou a Lei nº 10.101/2000, passando a estabelecer no § 2º do art. 3º deste diploma legal que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

Ao analisar mais detidamente o referido acórdão, observo que o mesmo teve o seguinte resultado:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário**, cancelando o crédito correspondente às competências novembro de 2004 e àquelas que lhe são anteriores, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN**

Deste modo, o colegiado, ao decidir, exonerou parte do crédito por motivo distinto daquele em debate no presente processo.

Neste item, ressalto que, em que pese a bem fundamentada tese da recorrente ,esposo tese distinta, tratada no Acórdão 2202-010.533 – 2ª Seção de Julgamento, de 07 de março de 2024, a redatora do voto vencedor Sonia de Queiroz Accioly, onde se decidiu que o descumprimento da periodicidade imposta pela lei macula todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR, do qual aponto os relevantes excertos:

O regramento legal não excetua espécies de pagamentos, como os ditos acertos, e o comando interpretativo impede que o aplicador da lei amplie ou restrinja seu alcance.

O Recorrente pede que, caso não seja acolhida sua argumentação de que os pagamentos de março e junho não descumprem o requisito legal, seja determinada a incidência tributária tão

DOCUMENTO VALIDADO

somente destes pagamentos violadores da regra de periodicidade prevista na lei.

(...)

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance. Á época do fato gerador, ainda não vigia o regramento hoje inserto no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissivo de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma.

E nem se diga que esta norma tem cunho meramente interpretativo. Segundo prescreve o CTN:

> Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.
>
> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
>
> I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
>
> II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
>
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
>
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
>
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
>
> (...)
>
> A atual determinação inserida no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissiva de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalide exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, não esclarece o sentido do termo periodicidade, mas estabelece benefício ao contribuinte, na medida em que retira da incidência tributária apenas os pagamentos excedentes.
>
> Desta forma, o §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002 não é aplicável a fatos geradores anteriores à lei que o estabeleceu, face a interpretação literal determinada pelo art. 111, do CTN, afastado entendimento de regramento interpretativo

Neste contexto, importa ainda destacar os argumentos trazidos no voto vencedor do Acórdão 9202-011.129 – CSRF / 2ª Turma, do Conselheiro Maurício Righetti, assim ementado,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, **implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.**

No voto, o conselheiro assim se manifesta:

> **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, ou em relação a um dentro do mesmo semestre civil, por exemplo. Ou é, ou não é PLR !
>
> Nessa mesma linha, este colegiado tem entendido que referido descumprimento desnaturaria toda a PLR paga ao empregado. A inobservância da regra impõe mácula a todo o plano, no tocante aos empregados que receberam tais pagamentos. Guardadas as proporções e para aqueles que entendem a habitualidade como a constância de determinada situação ao longo do tempo, seria o mesmo, penso eu, de se buscar a não incidência sobre determinado ganho na forma de utilidades - concedido ao longo dos meses do ano – daquele conferido no mês de janeiro, ao argumento de que essa parcela, de per si, não teria se dado de maneira habitual. Nesse racional, admitir-se-ia a tributação apenas das parcelas a partir das quais se entendeu ter restado configurada a habitualidade na percepção do ganho, o que não me afigura razoável

No mesmo sentido. A CSRF, no Acórdão 9202-008.248, de 22/10/2019, estabeleceu que:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/07/2007 a 30/11/2008 (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.
>
> O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica

DOCUMENTO VALIDADO

> incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes

Importa pois destacarmos, dada a argumentação trazida no item 69 do Recurso em análise, entendo, conforme já tratado anteriormente, que a alteração na legislação, trazida pela Lei nº 14.020, de 2020, alteraria tais condições apenas para momento posterior a sua publicação, pois, tratamos neste caso de uma nova tipologia para incidência ou não de tributo, não se tratando de norma meramente interpretativa, que permitiria buscar a retroatividade benigna.

Tanto persiste este fato, que, no processo legislativo, tramita o PL 3551/2021, do Deputado Carlos Bezerra, que tem por objetivo de revogar os §§ 2º e 4º do art. 3º da Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para permitir o parcelamento da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas.

Da exposição de motivos extraímos:

> No entanto, tal medida já poderia ser de utilização bem mais generalizada não fosse a insegurança dos empregadores quanto ao entendimento jurisprudencial a respeito do § 2º do art. 3º da referida lei, que estabelece 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.
>
> Atualmente, o TST e o STJ adotam posições divergentes sobre a questão. O TST, numa visão mais liberal e consentânea com a atualidade, tende a interpretar a lei por seu espírito, no que toca à periodicidade mínima estabelecida. Verificando que a verba distribuída aos trabalhadores se reveste das características estabelecidas na lei, considera-a como participação nos lucros, ainda que seu pagamento se verifique em periodicidade diferente da fixada na lei.
>
> O STJ, mais conservador, aplica o antigo brocardo "dura lex sed lex", considerando como burla à legislação qualquer disposição de acordo ou convenção coletiva que estipule periodicidade discordante da fixada na referida lei.

Ou seja, em que pese existir a vontade do legislador em ampliar o escopo para tal benefício, ainda depende tal condição de uma conclusão do processo legislativo para dar pleno amparo ao que solicita a recorrente.

Por fim, considero relevante trazer à baila o recente acórdão 9202-011.524 – CSRF/2ª TURMA, onde o conceito acerca da necessidade de observância dos períodos de pagamento deve sim ser observado, contudo, trazendo uma nova interpretação quanto ao alcance e, neste

DOCUMENTO VALIDADO

Original

contexto, traçar linhas mais explicitas no entendimento da evolução legislativa, sem perder em conta os marcos temporais vigentes:

> PLR. REGRA DE PERIODICIDADE. PAGAMENTOS EFETUADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL, OU MAIS DE DUAS VEZES DURANTE O EXERCÍCIO A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS COMPONDO COMO BASE DE CÁLCULO EXCLUSIVAMENTE O VALOR TOTAL PAGO PARA OS ESPECÍFICOS SEGURADOS EMPREGADOS RELACIONADOS NESSE CONTEXTO DE VIOLAÇÃO DA PERIODICIDADE. MANUTENÇÃO DA HIGIDEZ DO PLANO DE PLR PARA OS PAGAMENTOS REALIZADOS PARA EMPREGADOS QUE OBEDECEM À PERIODICIDADE. Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada por mais de duas vezes no mesmo ano civil, ou em periodicidade inferior a um semestre civil, integram, pela totalidade dos valores recebidos pelo segurado empregado nesta condição, o salário-de-contribuição, uma vez que tais pagamentos malferem a disciplina estabelecida em lei específica para pagamento de PLR. Apurado que o pagamento feito a título de PLR a um determinado segurado empregado ocorreu em desacordo com os ditames de periodicidade da lei específica, o valor total pago a esse título para esse segurado empregado integra a base de cálculo das contribuições sociais. Não deve compor a base de cálculo do lançamento de ofício os segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade.
>
> (9202-011.524 – CSRF/2ª TURMA, sessão de 15/10/2024)

Destarte, nada caberia prover, uma vez que o lançamento em debate versa sobre contribuições no ano calendário de 2017, anterior, pois, à redação da legislação ora em vigor e que, os valores lançados estão limitados um conjunto específico de segurados que recebera 3 parcelas naquele período, guardando plena aderência ao tema ora em debate.

Entendendo **assim que o litígio, apesar de ter enfrentado debates e evoluções jurisprudenciais, preserva o cerne da aplicação da legislação de regência quando da ocorrência do fato gerador, sobremaneira no tocante ao limitador para a realização dos pagamentos, não observo, pois espaço para dar razão ao pleito da recorrente**.

Conclusão

Destarte, voto por conhecer do recurso voluntário interposto e, afastadas as preliminares, no mérito, negar-lhe provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria

DOCUMENTO VALIDADO