

CARF | Decisões

TAX RADAR

Participação nos Lucros e Resultados

abr. 2023

O Coimbra, Chaves & Batista Advogados busca acompanhar as movimentações que ocorrem na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialmente em temas afetos às contribuições previdenciárias. Nesse informativo compartilhamos nossas impressões a respeito de alguns dos principais acórdãos publicados entre janeiro de 2022 e março de 2023 a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

A nosso ver, é de extrema importância acompanhar a formação de jurisprudência no âmbito do CARF, sobretudo quanto a teses em relação às quais os contribuintes vêm tendo decisões favoráveis em função da aplicação do empate pró-contribuinte, como em relação ao pagamento de PLR a diretores não empregados, por exemplo. Conforme o mapeamento realizado, boa parte das decisões mais recentes quanto a esse tema (especialmente proferidas por câmaras baixas) tem sido desfavorável aos contribuintes, muito embora a Constituição não realize qualquer discriminação entre trabalhador empregado e não empregado ao tratar sobre a PLR. O objetivo deste instituto é aproximar e integrar o capital e o trabalho, razão pela qual a Constituição elevou a PLR ao status de um direito social do trabalhador, desvinculado de sua remuneração.

Neste contexto, destaca-se a necessidade de que os acordos de PLR tenham regras claras e objetivas e de que sejam estes registrados em um instrumento negocial formal. É importante, ainda, que as empresas observem a periodicidade do pagamento nos termos da legislação de regência, sob pena de que se alegue que há desvirtuamento do instituto a motivar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre estas parcelas.

Este informativo é fruto de nosso comprometimento em maximizar resultados com responsabilidade. Esperamos que seja útil para direcionar as próximas negociações de PLR com mais eficiência.

Onofre Alves Batista Júnior
Alice de Abreu Lima Jorge
Guilherme Bagno Pires de Moraes
Marianne Dolher Souza Baker Rodrigues

CARF | Decisões

1. Pagamentos a diretores não empregados
2. Existência de instrumento negocial
3. Negociação prévia ao período de aferição
4. Periodicidade do pagamento da PLR
5. Porcentagem ou valor mínimo fixo
6. Regras claras e objetivas

1 | PAGAMENTO A DIRETORES NÃO EMPREGADOS

Foram mapeados sete acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto à possibilidade de se excluir as parcelas de PLR pagas a diretores não empregados da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Cinco desses acórdãos foram proferidos por câmaras baixas do Tribunal, sendo todas desfavoráveis aos contribuintes. Os dois outros acórdãos foram proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em sentido favorável ao pleito dos contribuintes.

Em síntese, de acordo com os votos proferidos nas câmaras baixas, os valores pagos aos diretores estatutários a título de PLR se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias porque, para os conselheiros, não há norma específica que preveja a sua exclusão do salário de contribuição. Além disso, afirmam que o art. 2º da Lei n. 10.101/00 restringe-se à negociação realizada entre empregador e empregado e, assim, não abrangeria os diretores não empregados

Nos acórdãos 9202-010.354 e 9202-010.512, o voto vencedor, proferido pelo conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, aduz que “a norma de isenção representada pela Lei 10.101/00 não limitou o benefício fiscal e trabalhista a determinada categoria de trabalhadores, alcançando também os diretores estatutários”. Ressalte-se que a decisão proferida favoravelmente ao pleito dos contribuintes se deu com a aplicação do empate pró-contribuinte, por determinação do art. 19-E, da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28, da Lei 13.988/2020.

2 | EXISTÊNCIA DE INSTRUMENTO NEGOCIAL

Dois acórdãos mapeados no CARF dizem respeito à obrigatoriedade da existência de instrumento negocial para o pagamento de PLR desonerado de contribuições previdenciárias. São os acórdãos 2201-009.956 e 2402-010.886. Em ambos os acórdãos, os conselheiros firmaram o entendimento de que a contribuição previdenciária somente é afastada quando existe instrumento de negociação entre o empregador e seus empregados, nos termos do art. 2º, caput e incisos, da Lei 10.101/2000. Este instrumento deve prever especificamente as regras aplicáveis à PLR e não apenas prever autorização para que seja firmada uma política de pagamento deste benefício.

No caso concreto referente ao acórdão 2402-010.886, por exemplo, o contribuinte alegou que a PLR havia sido negociada através de Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), meio válido para a negociação e que atende ao requisito constante no art. 2º, II, da Lei n. 10.101/2000. Contudo, a turma julgadora concluiu que não havia na CCT cláusula a respeito da PLR a ser paga aos empregados. Portanto, os conselheiros entenderam que não foi comprovada a existência de instrumento negocial relativo à PLR paga pela empresa aos seus empregados.

Segundo os conselheiros, o descumprimento dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade do valor pago pelo empregador aos seus empregados.

3 | NEGOCIAÇÃO PRÉVIA AO PERÍODO DE AFERIÇÃO

Dez acórdãos identificados no CARF dizem respeito ao período em que deve ser negociado o Plano de PLR: se a negociação deve, obrigatoriamente, ser prévia ao período de aferição ou se pode ocorrer concomitantemente à aferição das metas e resultados. Seis desses acórdãos foram proferidos por câmaras baixas, enquanto os outros quatro foram proferidos pela Segunda Turma da CSRF.

Em relação aos seis acórdãos proferidos nas câmaras baixas, cinco tiveram desfecho favorável ao contribuinte, enquanto apenas um foi desfavorável no caso concreto. Contudo, nesse último caso, que se trata do acórdão n. 2201-010.438, foi constatado que a assinatura do instrumento de negociação da PLR ocorreu somente após o final do período de apuração do plano. Por outro lado, afirma-se que “o fato dos acordos não terem sido assinados antes do início do exercício, não desnatura a natureza dos valores pagos a título de PLR”. O que demonstra que a decisão foi desfavorável somente porque o instrumento de negociação da PLR foi assinado posteriormente ao período de aferição.

No acórdão 2201-010.137, favorável ao pleito do contribuinte, os conselheiros entenderam que “a Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência.”

Desse modo, extrai-se dos acórdãos de câmara baixa o entendimento de que a assinatura do plano de PLR pode ser concomitante ao período de aferição das metas e resultados, mas não posterior a esse período.

Por outro lado, este não parece ser o entendimento que tem prevalecido na CSRF. Dos quatro acórdãos da 2ª Turma da CSRF que foram identificados, três foram desfavoráveis ao contribuinte, sob o entendimento de que a assinatura deve ser prévia à aferição dos resultados. No acórdão de n. 9202-010.514, por unanimidade, os conselheiros manifestaram o entendimento de que “constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição”.

O acórdão da CSRF favorável ao contribuinte que foi identificado neste período diz respeito a decisão que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por meio da aplicação do empate pró-contribuinte por determinação do art. 19-E, da Lei n. 10.522/2002, acrescido pelo art. 28, da Lei n. 13.988/2020. O voto vencedor firmou o entendimento de que “a formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.”

4 | PERIODICIDADE DO PAGAMENTO DA PLR

Foram identificados dois acórdãos do CARF a respeito da periodicidade do pagamento da PLR. Ambas as decisões encontradas pertencem à 2ª Turma da CSRF e foram desfavoráveis ao contribuinte no caso concreto.

No acórdão 9202-010.455, os conselheiros firmaram o entendimento de que “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”.

Nesse sentido, os conselheiros entenderam que o pagamento realizado em descumprimento da regra legal – no que se refere à periodicidade de pagamento – desnatura a PLR e atrai a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos. No caso concreto, o contribuinte havia realizado dois pagamentos em período inferior a um semestre civil.

Por sua vez, no acórdão 9202-010.569, os conselheiros concluíram que não havia dúvidas de que a empresa teria realizado o pagamento de três parcelas de PLR no curso do ano civil, o que descumpre requisito legal estatuído pela Lei 10.101/00. Em razão disso, entenderam que deveria incidir a contribuição previdenciária sobre as três parcelas de PLR pagas.

5 | PORCENTAGEM OU VALOR MÍNIMO FIXO

Foram identificados seis acórdãos do CARF que tratam sobre a possibilidade de se indexar o valor da PLR a uma porcentagem ou a um valor mínimo e certo. Desses seis acórdãos, apenas um teve desfecho favorável ao contribuinte no caso concreto, enquanto os demais foram desfavoráveis ao pleito dos contribuintes.

No acórdão 2202-009.336, cuja decisão foi favorável por aplicação do desempate pró-contribuinte, os conselheiros consignaram o entendimento de que a previsão de um valor mínimo ou fixo não desvirtua a PLR paga aos seus empregados. Contudo, desde que seja “moderada a sua previsão e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.”

Nos demais acórdãos, que trataram sobre o pagamento de um valor mínimo e fixo, os conselheiros entenderam tratar-se de verba nitidamente de caráter remuneratório, haja vista o desatendimento aos preceitos da Lei 10.101/00. Isso porque não haveria nenhum critério para servir de incentivo à produtividade e que o empregado jamais deixaria de receber a parcela fixa da PLR, independentemente do resultado alcançado pela empresa.

No que se refere à estipulação de uma porcentagem fixa, vinculada ao salário nominal dos empregados, os conselheiros entenderam que tal medida desnatura a finalidade da legislação. No acórdão 2202-009.108, para a relatora, conselheira Ludmila Mara Monteiro, a ausência de vínculo entre o valor pago e o atingimento de metas ou índices de produtividade tem como consequência a descaracterização do instituto.

6 | REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

Em relação às regras claras e objetivas, foram identificados dezesseis acórdãos do CARF. Desse total, dois tiveram decisão proferida favoravelmente ao contribuinte; dois tiveram decisão parcialmente favorável; enquanto doze tiveram decisões desfavoráveis em razão da falta de regras consideradas claras e objetivas.

Destacam-se os dois acórdãos com decisão parcialmente favorável: são os acórdãos 2402-010.339 e 2402-010.338. Em ambos foram analisados três períodos de apuração distintos, relativos aos anos de 2003, 2004 e 2005. Em relação à PLR paga nas competências de 12/2003 e de 12/2004, a decisão foi desfavorável. A relatora, conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, manifestou o entendimento de que nos períodos citados “não foram traçadas metas a serem atingidas, ou resultados a serem perseguidos, tendo sido estipulado um valor fixo”.

Quanto à PLR paga na competência de 12/2005, a decisão foi favorável ao contribuinte, sob o entendimento de que é possível a fixação de metas baseadas na não ocorrência de acidentes de trabalho. Para a referida relatora, ao estabelecer os critérios e condições que podem ser considerados na negociação da PLR, o legislador incluiu ao final do texto do dispositivo a expressão “entre outros”. Desse modo, ela entende que não há impedimento legal para a estipulação de outros critérios e condições para além daqueles expressos na lei e, assim, a PLR paga na competência de 2005 atende aos requisitos legais. Contudo, ressalta-se que em relação à PLR paga no ano de 2005 a decisão foi favorável com a aplicação do empate pró-contribuinte.

Em relação às decisões desfavoráveis, duas foram proferidas pela 2ª Turma da CSRF. No acórdão 9202-010.455, o entendimento do relator, conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, foi de que no acordo não constava de forma clara, precisa e completa os seguintes critérios e condições: i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Por sua vez, no acórdão 9202-010.356, a relatora, conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, afirmou que a Lei 10.101/2000 exige o conhecimento por parte dos empregados de quais são as metas que deverão ser alcançadas para que façam jus ao pagamento da PLR. No caso concreto, as regras para o pagamento da PLR não estavam previstas no corpo do acordo, nem em seus anexos ou atas de reuniões que objetivavam discutir o plano. Para a conselheira, o estabelecimento de regras para o pagamento da PLR em documentos apartados do plano geral da empresa viola o que determina a legislação.

Para mais informações:

Onofre Batista

E-mail: o.batista@coimbrachaves.com.br

Alice Jorge

E-mail: a.lima@coimbrachaves.com.br

Guilherme Bagno

E-mail: g.bagno@coimbrachaves.com.br

Marianne Baker

E-mail: m.baker@coimbrachaves.com.br

www.coimbrachaves.com.br

O Tax Radar CCBA apresenta um resumo de decisões administrativas proferidas pelo CARF, destinado a clientes e demais interessados. Este boletim tem caráter meramente informativo e não deve ser interpretado como um aconselhamento legal.

BELO HORIZONTE

Rua Santa Rita Durão, 1.143
Savassi, 30140-118

SÃO PAULO

Rua Pequetita, 215
Vila Olímpia, 04552-040

