



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720864/2015-56
ACÓRDÃO	2201-012.326 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERNATIONAL IND. AUTOMOTIVA DA AMÉRICA DO SUL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível. A utilização pela decisão de primeira instância de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, configura-se como mudança de critério jurídico, o que acarreta a nulidade da decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que seja prolatada nova decisão, vencido o Conselheiro Weber Allak da Silva (Relator), que não a acolheu. Foi designado o Conselheiro Thiago Álvares Feital para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

1 – DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de participações nos lucros ou resultados aos empregados nas competências 01/2010 e 12/2010, em desacordo com os requisitos materiais e formais da Lei nº 10.101/2000. Tais verbas pagas aos empregados não foram declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A autoridade lançadora entendeu que o contribuinte não cumpriu todos os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 para o regular pagamento da Participação dos Lucros e Resultados relativas ao ano de 2011. Segundo narrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 758/763), a empresa teria cometido as seguintes irregularidades:

- 1- Ausência de acordo prévio, estabelecendo as metas para o ano de 2010;
- 2- Não apresentação da ata de eleição dos representantes dos empregados e do memorial de cálculo da participação paga;
- 3- O pedido de arquivamento do acordo está protocolado com data de 20/10/2010, sendo que o pagamento ocorreu em 12/2010;
- 4- Ausência do representante indicado pelo sindicato para negociar o acordo, que não assinou o documento;
- 5- Regras diferenciadas para diretores, com critérios subjetivos, violando o Art. 2º, § 1º da Lei 10.101 de 19/12/2000.

2- DA IMPUGNAÇÃO

Em 29/05/2015 foi juntada impugnação ao lançamento com as seguintes alegações:

- Decadência do lançamento relativo à competência de 01/2010, já que teria sido cientificado em 25/02/2015. Entende que deve ser aplicado o prazo do art. 150, º do CTN;

- Alega que possui acordo com a fixação das metas, anexando o documento ao autos (fls. 865/870). Que a Lei n.º 10.101/00 não faz referência a “acordo prévio”;
- Afirma, ao contrário da fiscalização, que realizou o arquivamento do acordo coletivo em 12/04/2010, conforme demonstra a última página do mencionado Acordo Coletivo (fl. 869);
- Que, ao contrário do que afirmou a autoridade fiscal, houve a participação de seis (06) empregados no acordo firmado;
- Alega que a data de arquivamento do acordo no sindicato da categoria foi de 12/04/2010, conforme documento de fl. 869. Que a data de 20/10/2010, mencionada pela fiscalização, refere-se ao requerimento de registro do acordo coletivo no Ministério do Trabalho e Emprego;
- Que, ao contrário do que afirmou a autoridade fiscal, o acordo foi assinado pelo Sr. Edson Barbosa Passos, então representante do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região, conforme demonstra o documento de folhas 865/870;
- Alega, inicialmente, que a autuação não teria incluído os pagamentos aos diretores. Que a Lei 10.101/2000 não veda a diferenciação de metas ou pagamento diferenciado à diretores;

Em 15/06/2016 a Impugnação foi julgada procedente em parte pela 7ª Turma da DRJ/RPO, excluindo os valores lançados na competência 01/2010, através do Acórdão 06-56.057, do qual transcrevemos os principais trechos:

DA DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS REFERENTES A JANEIRO DE 2010

Assim sendo, considerando que em consulta ao conta corrente da empresa,

(Sistema Águia), confirmam-se recolhimentos parciais de contribuições previdenciárias e de terceiros na referida competência de 01/2010, conforme cópias das Guias da Previdência Social - GPS anexadas pela empresa na fl. 848, e que nos autos não há prova de que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, permanece de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, o prazo para a fazenda pública homologar o pagamento efetuado, sob pena de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4.º do CTN.

Portanto, deve ser reconhecida a decadência parcial do lançamento objeto dos AIOPs para a competência de 01/2010, uma vez que o contribuinte foi cientificado do presente lançamento em 25/02/2015, sendo aplicável a tal competência o art. 156, V do CTN(...)

.....

DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO

No caso em tela, o acordo coletivo (fls. 658/663), prevê, em sua Cláusula 2.ª, a abrangência do programa denominado “Participação nos Resultados Operacionais

- PRO/2010” para o período de 01/11/2009 a 31/10/2010, sendo que tal acordo foi assinado somente em 30/03/2010, quando já havia transcorrido quase a metade do período em que a meta seria aferida - 5 meses, mais precisamente -, sem que o empregado tivesse a exata noção do quanto deveria se empenhar para ter a meta atingida.

Como seria possível ao empregado aferir, como prevê a legislação, se as metas estavam sendo efetivamente atingidas, de modo a garantir um maior empenho, se estas metas foram estabelecidas somente quase na metade do período base?

Não se consegue visualizar as regras do jogo sendo fixadas durante o transcurso da partida.

Portanto, pertinente a exigência de acordo prévio.

.....

Com base na via do acordo coletivo trazido aos autos pela interessada como anexo da impugnação (fls. 865/870), não resta qualquer dúvida de que o necessário arquivamento no sindicato da categoria se deu em 12/04/2010, conforme carimbo apostado à fl.

869.

Ocorre que a via do acordo coletivo em que se baseou a fiscalização, anexada em duas ocasiões no decorrer do processo (às fls. 173/178 e 658/663) não é a mesma trazida pela impugnante às fls. 865/870, pois nesta, constam a assinatura do sr. Edson Barbosa Passos, representante do sindicato, bem como o citado carimbo de arquivamento na entidade sindical, que não constavam na via anexada pela auditoria.

O fato de se tratarem de vias distintas pode ser facilmente constatado ao se confrontar as rubricas e assinaturas apostas em ambas as vias, nas quais se observam diferenças tanto no formato como no posicionamento.

Caberia à autuada esclarecer o motivo de ter apresentado somente na impugnação a via do acordo devidamente assinada e com a comprovação do arquivamento no sindicato, quando a via por ela fornecida à auditoria durante a ação fiscal não possuía todas as informações presentes naquela apresentada neste segundo momento (impugnação).

DA REPRESENTATIVIDADE DOS EMPREGADOS QUE ASSINARAM O ACORDO E A MEMÓRIA DE CÁLCULO

Aduz a impugnante que a juntada das Fichas de Registro dos empregados que assinaram o acordo coletivo afastaria qualquer suposição infundada no que concerne à sua legítima representação.

Quanto a essa questão, cabe consignar que a auditoria não questionou a condição de empregados dos citados funcionários, mas, sim, sua legitimidade como representantes dos demais colegas na negociação do acordo.

Como pode ser observado no “Acordo Coletivo de Trabalho - Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados”, tais funcionários foram qualificados e assinaram o documento, juntamente com o diretor do sindicato da categoria e o procurador da empresa, como a “Comissão Sindical da Fábrica”.

Sendo, em tese, os representantes dos empregados na negociação, nada mais natural que tenha havido um processo de escolha e de nomeação para o encargo, não sendo, portanto, descabida a solicitação, por parte da fiscalização, de apresentação da documentação que corrobora essa representatividade.

Quanto às informações divulgadas a seus funcionários acerca das metas e resultados que subsidiaram os pagamentos, entendemos que poderiam, eventualmente, servir de memória de cálculo, caso tivessem sido apresentadas à auditoria durante a ação fiscal, tal como foi a autuada notificada a fazer, mas não tendo assim procedido, foi mais um fator que levou a fiscalização a considerar que o pagamento da PLR não atendeu aos ditames legais.

.....

DAS REGRAS DIVERSAS PARA OS DIRETORES E A SUPOSTA SUBJETIVIDADE DO ACORDO

.....

Conclui-se, assim, que o acordo estabelece um tratamento diferenciado entre os integrantes da mesma categoria profissional, podendo resultar numa situação extremamente privilegiada dos gerentes/diretores em relação aos demais empregados.

Esse tratamento diferenciado, apesar de ser salutar ao bom desenvolvimento da atividade empresária e demonstrador do reconhecimento meritório destes segurados, implica em distinção infundada frente ao Programa de Participação nos Resultados -

PPR, uma vez que tal programa visa à integração dos elementos da produção, quais sejam, o capital e o trabalho, de forma que a força laborativa da empresa seja estimulada a cada vez produzir mais para que, a partir do incremento dos lucros e resultados, veja-se agraciada com um benefício.

.....

Nesse contexto verifica-se que o contribuinte poderia utilizar-se da brecha constante no acordo coletivo para prever, em instrumento apartado, metas

originariamente não previstas, buscando legitimá-las a partir do acordo celebrado.

Ocorre, contudo, que tal procedimento, além de desvirtuar a intenção do legislador, atribui ao contribuinte uma liberdade muito maior do que a intenção da negociação.

.....

Dessa forma, os pagamentos eventualmente efetuados pela empresa aos seus diretores e gerentes a título de participação nos lucros e resultados de forma diferenciada dos demais empregados não se enquadram na hipótese de isenção prevista no art. 28, §9.º, “j” da Lei n.º 8.212/91.

Quanto à afirmação da impugnante que a autuação fiscal não elenca, em seu Anexo I, qualquer pagamento realizado a diretores ou gerentes, este julgador não conta com elementos suficientes para tal análise, mas, caso tal fato tenha de fato ocorrido, em nada teria prejudicado a autuada - ao contrário, teria a auditoria fiscal deixado de considerar valores que constituem base de cálculo das contribuições exigidas, com evidente benefício ao sujeito passivo.

.....

V - DO FUNDAMENTO DE EXISTÊNCIA DO INSTITUTO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E RESULTADOS E DA VEDAÇÃO INJUSTIFICADA DAS AUTORIDADES FISCAIS A ESTE INSTITUTO

.....

Sobre as afirmações acerca de ilegalidade ou inconstitucionalidade, cabe esclarecer que, sendo a legislação que embasa o AIOP, relacionada nos anexos “FLD -

Fundamentos Legais do Débito” de fls. 675/678, composta por diplomas legais com plena eficácia, não cabe à instância administrativa analisar as alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei ou ato normativo com plena vigência, pois os mecanismos de controle da legalidade e da constitucionalidade passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, que detém, com exclusividade, essa prerrogativa, não competindo à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

.....

CONCLUSÃO E PEDIDO

De todos os pedidos feitos pela empresa ao final de sua impugnação e que se encontram detalhados sob o item de mesmo título no Relatório que precede o presente voto, consideramos passíveis de atendimento somente os dois primeiros, ou seja, o reconhecimento da decadência do direito da exigência de débito cujo fato gerador teria ocorrido em janeiro de 2010 e a **confirmação da**

existência do acordo coletivo firmado em março de 2010, arquivado em 12/04/2010 no sindicato da categoria de seus empregados, bem como registrado junto ao Ministério do Trabalho e Emprego em 20/10/2010, ressaltando que o não reconhecimento, por parte da auditoria, deveu-se ao fato da via apresentada durante a ação fiscal não ser a mesma trazida aos autos na impugnação, na qual consta a assinatura do representante do sindicato bem como o protocolo de arquivamento, ausentes na via apresentada anteriormente.

Quanto aos demais pedidos, por tudo anteriormente exposto, não é possível seu atendimento.

Conclusão Assim sendo, votamos pela procedência em parte da impugnação apresentada, com a manutenção parcial do crédito tributário exigido, passando os AIOPS a terem, conforme quadro demonstrativo constante no item “DA DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS REFERENTES A JANEIRO DE 2010”

3 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 14/07/2016 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a decisão de 1ª instância, com as alegações sintetizadas adiante:

- Se contrapõe ao argumento, utilizado pela fiscalização, de que os funcionários que assinaram o acordo não poderiam ser considerados representantes dos empregados;
- Que não há qualquer norma legal, estabelecendo prazos mínimos entre assinatura ou arquivamento dos acordos coletivos e o regular pagamento da Participação dos Resultados;
- Que não encontra respaldo na legislação em vigor qualquer referência ao pagamento igualitário de PLR aos funcionários e diretores de uma Empresa;

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Antes de adentrar na análise do mérito das matérias impugnadas é primordial que se faça uma breve análise dos aspectos envolvidos no pagamento de lucros e resultados.

A participação nos lucros ou resultados, prevista no art.7º, Inciso XI da Constituição Federal tem como objetivo a integração entre capital e trabalho, permitindo aos trabalhadores a

fruição de resultados pelos quais ajudaram a produzir. Pela ótica do empregador, o instrumento contribuiria para alavancar os objetivos institucionais e aumentar o lucro por meio do engajamento natural dos colaboradores.

Como forma de incentivo à adoção do programa, o legislador ordinário estabeleceu a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de lucros ou resultados. Ocorre que a necessidade de redução de custos e maximização de resultados pelas empresas, o que é perfeitamente natural, induz os empregadores a buscarem formas de remuneração menos onerosas sob a ótica tributária. Diante dessa realidade, o legislador ordinário, através da Lei 10.101/2000, estabeleceu diversos critérios formais e materiais para o regular pagamento da PLR, garantindo que o pagamento da PLR não se revele como mera substituição da remuneração dos empregados.

É importante que os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 sejam interpretados de forma teleológica e sistemática. Entendo que o legislador ao redigir a norma teve como objetivo garantir que a PLR se diferenciasse das demais formas remuneratórias. Nesse sentido, a exigência de participação efetiva das ambas as partes na definição das regras, com regras claras estabelecidas previamente, teria como objetivo a diferenciação das demais remunerações por produtividade, que teriam regras unilaterais. Para tal, a Lei 8.212/1991 condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao cumprimento estrito dos ditames da Lei 10.101/2000.

A grande questão que se impõe é como diferenciar a PLR legítima daquela travestida, utilizada para desbordar o campo de incidência tributária. A resposta está na avaliação individual em cada caso concreto, tanto nos aspectos formais como materiais. Com isso passamos à análise das alegações contidas no Recurso Voluntário do Recorrente.

Não apresentação da ata de eleição dos representantes dos empregados

A autoridade fiscal utilizou como um dos motivos para a descaracterização da PLR a não apresentação da ata de eleição dos representantes dos empregados na reunião de discussão do acordo coletivo. Discordando deste entendimento, o Recorrente argumenta que apresentou documentação comprovando a condição de empregado dos representantes que assinaram o termo de acordo. Destaca, ainda, que a Lei 10.101/2000 não estabeleceu a exigência de tal ata para a regularidade do pagamento da PLR.

Analisando os documentos juntados aos autos na peça de impugnação (fls. 771/895), constata-se que os representantes que assinaram o termo dos acordos, de fato, eram empregados da empresa. Assim, nos parece claro a legitimidade destes para compor a comissão paritária, prevista no art. 2º, I da Lei 10.101/2000. Assiste razão ao recorrente, ao aludir que a norma legal citada não estabeleceu formalidade específica para a comprovação desta representatividade.

Tal entendimento é manifestado em decisões deste conselho, como se observa nas Ementas adiante transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2008 a 31/03/2008 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO PRÓPRIO. PAGAMENTO DE PLR OU DE PPR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS FIRMADO NO ÂMBITO DE COMISSÃO. Inexiste exigência para que se comprove a eleição da comissão de negociação do programa de PLR quando o Acordo Próprio está firmado por representantes dos empregados e do empregador, em comissão paritária, observando-se, ainda, o aval sindical. Não há norma que imponha o dever de apresentar atas de deliberações antecedentes a assinatura do Acordo Próprio firmado entre representantes dos empregados e do empregador, em comissão paritária, com aval sindical. O Acordo subscrito pelas partes produz todos os seus efeitos e espelha a vontade soberana dos seus signatários. (...) (Acórdão nº. 2202-005.994, de 04/02/2020, Relator Leonam Rocha de Medeiros).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. COMISSÃO PARITÁRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE ATAS DE ELEIÇÃO. ACORDO ASSINADO PELOS REPRESENTANTES DA COMISSÃO E PELOS REPRESENTANTES DO SINDICATO. O Acordo devidamente assinado por todos os componentes da Comissão Paritária e pelos representantes do Sindicato fazem prova da regularidade das negociações e dos parâmetros acordados para o programa.(Acórdão nº. 2101-002.816, de 04/06/2024, Relatora Ana Carolina da Silva Barbosa)

Portanto, acato a alegação de que a fiscalização não poderia desconsiderar os Acordos formalizados por falta de atas de eleição dos representantes dos empregados.

Aspecto Temporal da celebração dos Acordos Coletivos.

Conforme narrado no Relatório, o acordo coletivo de PLR, referente ao ano de 2010, foi firmado durante o ano de 2010, estabelecendo metas para o ano de 2010, cujo pagamento ocorreu na folha de pagamento de 12/2010. Registrando que o pedido de arquivamento junto ao sindicato teria sido protocolado somente em 20/10/2010.

No item III.2 da peça recursal, o contribuinte alega que a data de arquivamento do acordo, mencionada pela autoridade fiscal (20/10/2010) refere-se ao Requerimento de Registro de Acordo Coletivo direcionado ao Ministério do Trabalho e Emprego, conforme documento 10, anexo a impugnação.

Os documentos acostados aos autos nos permite atestar que o acordo foi assinado em 30/03/2010, com protocolo de arquivamento no sindicato em 12/04/2010. Tais fatos não foram contestados pela Recorrente.

Não obstante os argumentos apresentados quanto às divergências entre as datas de arquivamento dos acordos coletivos, tal discussão tem caráter transversal, na medida que a assinatura dos acordos se deram em 30/03/2010, portanto, após o início do período de aferição de metas. Neste sentido, apontou o acórdão recorrido:

No caso em tela, o acordo coletivo (fls. 658/663), prevê, em sua Cláusula 2.ª, a abrangência do programa denominado “Participação nos Resultados Operacionais PRO/2010” para o período de 01/11/2009 a 31/10/2010, sendo que tal acordo foi assinado somente em 30/03/2010, quando já havia transcorrido quase a metade do período em que a meta seria aferida - 5 meses, mais precisamente -, sem que o empregado tivesse a exata noção do quanto deveria se empenhar para ter a meta atingida.

Como seria possível ao empregado aferir, como prevê a legislação, se as metas estavam sendo efetivamente atingidas, de modo a garantir um maior empenho, se estas metas foram estabelecidas somente quase na metade do período base?

Não se consegue visualizar as regras do jogo sendo fixadas durante o transcurso da partida.

Portanto, pertinente a exigência de acordo prévio.

Apesar de parecer mera formalidade, a necessidade de ajuste prévio das regras da PLR mediante Acordo Coletivo tem um papel fundamental em impedir o desvirtuamento da PLR. Além de permitir que os trabalhadores conheçam as metas estabelecidas para obtenção do direito, impede que o empregador estabeleça regras e metas unilaterais.

Embora a Lei 10.101/2000 não tenha definido um prazo específico para a assinatura do Acordo Coletivo, o § 1º Inciso II do art. 2º estabelece:

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

.....
II - programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente.(grifamos)**

Nos parece claro que o legislador ao exigir a pactuação prévia teve como objetivo permitir o amplo conhecimento das regras a serem seguidas para a obtenção do direito, como já narrado. Certamente, quando as regras são formalizadas meses após o início do período de aferição, como no caso concreto analisado, descumprem o disposto na norma citada.

A necessidade de formalização do Acordo Coletivo em data anterior ao período de aferição da PLR é corroborada em recente decisão desse Conselho:

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A não estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento da participação nos lucros ou resultados caracteriza inobservância à lei de

regência, disso decorrendo a incidência de contribuições sociais sobre tal verba.(
Acórdão nº 9202-011.031, de 24/10/2023, redator ad hoc Mauricio Nogueira Righetti)

Portanto não acato a alegação de que a PLR acordada em período posterior ao período de apuração estaria revestida de legalidade quanto aos efeitos tributários previstos na Lei 8.212/1991 combinada com a Lei 10.101/2000.

Regras diferenciadas para a PLR dos diretores.

O recorrente alega que não existe vedação legal para o pagamento de PLR com base em critérios diferenciados para categorias distintas de trabalhadores. Caso o legislador ordinário tivesse a intenção de impor outros requisitos à concessão da PLR, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola ou limita o próprio texto legal.

Embora o legislador não tenha vedado de forma expressa o estabelecimento de metas diferenciadas, bem como o pagamento de valores desproporcionais, conforme a categoria do trabalhador, necessário se faz a verificação pela autoridade fiscal de suposta utilização do instituto da PLR para disfarçar pagamento de remuneração por produtividade.

Contudo, discordando da decisão de 1ª instância, considero que autoridade lançadora não apresentou elementos suficientes para demonstrar que o contribuinte utilizou as regras diferenciadas para diretores como pagamento disfarçado de verbas de natureza salarial aos mesmos. Somente citou a cláusula 10 do acordo coletivo, que previa valores e metas diferenciadas. Não apresentou sequer a relação de diretores beneficiados, os valores pagos, os critérios e as metas aplicadas no caso concreto.

Portanto, considerando a deficiência dos elementos apresentados no auto de infração, acato as alegações do Recorrente quanto à PLR diferenciada para diretores.

Decisões administrativas e judiciais

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

Conclusão

Embora parte dos fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para o lançamento tenham sido considerados improcedentes, ficou caracterizado o caráter remuneratório da PLR, tendo em vista o não cumprimento de todos os requisitos legais para seu regular pagamento.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Thiago Álvares Feital, redator designado

Dirijo do voto do ilustre relator pelos fundamentos abaixo expostos.

No presente caso, o motivo do lançamento (fls. 758-763), encontra-se assim formalizado nos autos:

1.2.1 - As remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, nos meses de janeiro/2010 e dezembro/2010, relacionadas no anexo I, a título de Participação nos Resultados Operacionais, lançadas na folha de pagamento, na rubrica nº 2, bem como na contabilidade, na conta: nº 340509, denominada Provisão para Participação nos Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos nos Artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101 de 19/12/2000, conforme descrevemos abaixo:

a) Inexistência do acordo prévio. O acordo foi firmado durante o ano de 2010, estabelecendo metas para o ano de 2010, cujo pagamento ocorreu na folha de pagamento de 12/2010;

b) Não foi apresentada a ata de eleição dos representantes dos empregados, embora intimada para este fim.

c) Não foi apresentado memorial de cálculo, embora devidamente intimada;

d) O pedido de arquivamento está protocolado com data de 20/10/2010 sendo que o pagamento ocorreu no mês de dezembro de 2010;

e) Não participação de representante indicado pelo sindicato para negociar o acordo. O representante do Sindicato não assinou o acordo;

i) A cláusula 10º do acordo estabelece que para os diretores as regras são outras, ou seja, a critério da empresa. Utilizando-se de regra subjetiva a qual fere o Art. 2º, § 1º da Lei 10.101 de 19/12/2000. Pois não são admitidos, a título de PLR, pagamentos de valores sem cumprimento de metas previstas nos acordos.

Na decisão recorrida (fls. 923-939), o voto condutor assim se manifesta sobre o item “i” acima, após se posicionar sobre os itens anteriores:

O ponto controverso aqui é se as parcelas pagas aos ocupantes de cargos de gerência e diretores da empresa a título de participação nos resultados, quando decorrentes de plano diferenciado e privilegiado a uma categoria de empregados, integram ou não o salário de contribuição.

A respeito do tema, além da legislação acima transcrita, importante mencionar o item 58, “c” da Nota Cosit n.º 426/2011, que dispõe especificamente sobre o tratamento diferenciado entre programas de participação no lucros ou resultados:

“A lei não exige que o acordo sobre a PLR seja extensivo a todos os empregados da empresa, mas o tratamento diferenciado em relação àqueles da mesma categoria profissional pode configurar uma burla à lei, o que só pode ser verificado no caso concreto. Não se vislumbra a possibilidade de instituição de PLR em acordo individual de trabalho. Por outro lado, a instituição da PLR apenas para um grupo de empregados pode estar justificada pelo fato de a empresa ter empregados de categoria profissional diferenciada, regidos, portanto, por acordos diversos (art. 611 da CLT)”

Assim prevê a Cláusula 10.ª do acordo coletivo a que se refere o presente processo:

“CLÁUSULA 10a - DOS OCUPANTES DE CARGOS DE GERÊNCIA E DIRETORIA
Aos ocupantes de cargos de Gerência ou Diretoria da Empresa, elegíveis de acordo com os critérios estabelecidos na cláusula 8a da Participação, fica estabelecido:

10.1 - Que o valor da participação será diferenciado dos demais empregados elegíveis, sendo que o "quantum" de participação, deverá ser estabelecido de acordo com as normas, critérios e regulamentos internos da empresa que regulam o assunto em questão.

10.2 - Que o programa de metas a serem atingidas, pelos ocupantes ora diferenciados, levaram em conta além daqueles estabelecidos na cláusula 3a , outras que constarem das normas, critérios e regulamentos da empresa.” (sem destaque no original).

Conclui-se, assim, que o acordo estabelece um tratamento diferenciado entre os integrantes da mesma categoria profissional, podendo resultar numa situação extremamente privilegiada dos gerentes/diretores em relação aos demais empregados.

Esse tratamento diferenciado, apesar de ser salutar ao bom desenvolvimento da atividade empresária e demonstrador do reconhecimento meritório destes segurados, implica em distinção infundada frente ao Programa de Participação nos Resultados -PPR, uma vez que tal programa visa à integração dos elementos da produção, quais sejam, o capital e o trabalho, de forma que a força laborativa da empresa seja estimulada a cada vez produzir mais para que, a partir do incremento dos lucros e resultados, veja-se agraciada com um benefício.

A previsão de pagamentos diferenciados, a critério da empresa, em privilégio a determinadas categorias de segurados, promove discriminação, de forma a menosprezar, de forma implícita, a função e a importância daqueles não agraciados pelos critérios eventualmente mais favoráveis.

Nesse contexto verifica-se que o contribuinte poderia utilizar-se da brecha constante no acordo coletivo para prever, em instrumento apartado, metas originariamente não previstas, buscando legitimá-las a partir do acordo celebrado.

Ocorre, contudo, que tal procedimento, além de desvirtuar a intenção do legislador, atribui ao contribuinte uma liberdade muito maior do que a intenção da negociação.

Tanto assim que o contribuinte, com base nesta liberdade, pode fixar regras específicas a determinados segmentos da empresa, com vistas, justamente, ao seu favorecimento, quando o mesmo benefício não é extensivo aos demais, criando manifesto tratamento desigual entre os segurados.

Dessa forma, os pagamentos eventualmente efetuados pela empresa aos seus diretores e gerentes a título de participação nos lucros e resultados de forma diferenciada dos demais empregados não se enquadram na hipótese de isenção prevista no art. 28, §9.º, “j” da Lei n.º 8.212/91.

Ora, o cotejo dos dois trechos acima permite concluir que há um descompasso entre os motivos do lançamento (em relação ao mencionado item “i”) e os motivos adotados pela DRJ para mantê-lo:

Motivo do lançamento	Violação ao requisito de objetividade das regras	A cláusula 10º do acordo estabelece regras distintas para diretores, conferindo à empresa discricionariedade. Essa regra subjetiva viola o Art. 2º, § 1º da Lei 10.101/2000, que proíbe pagamentos de PLR sem cumprimento de metas acordadas.
Motivo da decisão recorrida	Violação a um requisito de uniformidade das regras	Entendeu a DRJ, equivocadamente, que não poderia haver regras diferenciadas para diretores

Como se sabe, o art. 146, do CTN é uma garantia contra mudanças de interpretação retroativas. Se o Fisco altera sua interpretação do direito, só pode aplicar o novo entendimento (o que o CTN denomina de “critério jurídico”) *ex nunc*. Assim, Thais de Laurentis explica o dispositivo:

Propõe-se o seguinte exemplo de aplicação do art. 146 nesse tipo de caso: é formalizada uma autuação de IRPJ afirmando que o contribuinte deduziu indevidamente de sua base despesa não comprovada. O sujeito passivo, instaurando o processo por meio da impugnação, comprova que efetivamente incorreu na despesa. Não pode a DRJ em diligência, a DRJ ou o Carf em julgamento apresentarem entendimento no sentido de manter o auto de infração porque, apesar de comprovada, aquela despesa é desnecessária.

[...]

Toda essa lógica é convalidada pela premissa basilar de que as funções administrativas não se confundem: ativa e judicante.

Tal premissa, atrelada à natureza híbrida do processo administrativo [...] culmina em duas limitações: (i) que seja prolatada decisão que não se relacione ao motivo e à motivação do ato administrativo fundador do contencioso; e (ii) que seja prolatada decisão citra, extra ou ultra petita, em relação aos pedidos apresentados pelo contribuinte. Com relação à primeira limitação, trata-se de questão fundamental. Afinal, não pode o órgão julgador administrativo substituir o ato administrativo primário, pois na prática estaria, ao invés de julgando-o, produzindo-o, com competência que organicamente não detém.

[...]

Gilson Michels bem esclarece: “uma coisa é aferir se os fundamentos de fato e de direito se sustentam ou não, parcial ou integralmente; outra, bastante distinta, é substituir tais fundamentos por outros”. (De Laurentis, Thais. *Mudança de critério jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. IBDT: São Paulo, 2022. p. 272-275, grifamos)

Assim, verificado que a DRJ incorporou, como razões para manter o lançamento, motivos que não constam daquele ato administrativo original, a decisão recorrida é nula.

Conclusão

Por todo o exposto, acolho a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que seja prolatada nova decisão.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital