



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721021/2014-23
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.136 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E BANCO CITIBANK S. A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Matéria tratada como mero *obiter dictum* na decisão paradigmática

RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO § 3º, DO ART. 133, DO RICARF.

Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS. AUSÊNCIA DE LIMITE LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fato de a PLR ser paga em montante superior ao salário anual do empregado não deve servir de fundamento, isoladamente, para a manutenção do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual do ano calendário 2010, e no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Mario Hermes Soares Campos. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em razão de sua desistência.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, aí incluído o GIL/RAT (debcad 51.032.921-7) e daquelas devidas a terceiros (debcad 51.032.922-5), incidentes sobre (a) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" em desacordo com a legislação específica; (b) as remunerações pagas aos contribuintes individuais (diretores e conselheiros) a propósito de "Participação nos Lucros de Administradores"; e (c) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de Prêmios.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 1728/1784.

O lançamento foi impugnado às fls. 1802/1858.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP julgou-o procedente às fls. 2768/2810.

O autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 2822/2910, contrarrazoado pela Fazenda Nacional às fls. 2989/3026.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu parcial provimento ao recurso por meio do acórdão 2401-004.987 às fls. 3027/3070.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 3072/3122, pugando pela sua admissão e provimento para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento, nos termos da decisão de primeira instância.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração às fls. 972/982, suscitando contradição e omissão no acórdão combatido, mas que foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1174/1180.

Em **4/12/17** - às fls. 3126/3136 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso da Fazenda Nacional para que fossem rediscutidas as matérias "**PLR - Pagamento com base em mais de um acordo**" e "**PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual**". Não houve seguimento quanto à matéria "PLR - Pagamentos a diretores estatutários."

Cientificado do REsp da União em 15/2/19 (fl.4525), o sujeito passivo apresentou suas contrarrazões tempestivas em 1/3/19 (fl. 4526) às fls. 4528/4549, propugnado pelo não conhecimento e, sucessivamente, pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Na mesma oportunidade, o contribuinte apresentou seu Recurso Especial às fls. 4553/4572, propugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para declarar improcedente o lançamento.

Na sequência, em **12/6/19** - às fls. 4660/4672 - foi dado seguimento parcial ao recurso do **sujeito passivo** para que fosse rediscutida a matéria “**PLR - Momento das assinaturas dos acordos**”. Não foi dado seguimento quanto à matéria “Pagamentos efetuados a título de prêmio”

Inconformado, o autuado interpôs Agravo às fls. 4680/4689, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 4707/4714.

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte em 27/12/19 (processo movimentado em 27/11/19 – fl.4728), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 4729/4738 em 12/12/19 (fl.4739), propugnando pelo seu desprovimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator.

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 25/10/17 (processo movimentado em 25/9/17 – fl.3071) e apresentou seu recurso tempestivamente em 8/11/17 (fl. 3123). Passo, com isso e mais a frente, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

De sua vez, o sujeito passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 15/2/19 (fl. 4525) e apresentou seu recurso, também tempestivamente, em 1/3/19 (fl. 4551). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seu seguimento admitidos para que fossem rediscutidas as matérias “**PLR - Pagamento com base em mais de um acordo**” e “**PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual**”, por parte da Fazenda Nacional; e “**PLR - Momento das assinaturas dos acordos**”, por parte do sujeito passivo.

O acórdão de recurso voluntário apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. POSSIBILIDADE.

É compatível com a Lei nº 10.101, de 2000, a existência de pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao mesmo período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo, ainda que não prevista a compensação de valores entre os instrumentos de negociação coletiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não

chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso em apreço, os acordos coletivos foram assinados no mês de julho do ano calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados..

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir da base de cálculo do lançamento os valores referentes à participação nos lucros ou resultados pagos aos segurados empregados no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (2009 a 2012) e do Plano Próprio de 2010; e b) excluir os valores da participação nos lucros ou resultados a diretores empregados (levantamento "PA"). Vencidas em primeira votação as conselheiras Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que davam provimento parcial em menor extensão, para excluir apenas os valores descritos no item 'a'. Vencido em primeira votação o conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, que negava provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess..

Antes de passarmos aos recursos, impõe-se resumir o caso.

Nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 1.728 a 1.784, constituem fatos geradores das contribuições lançadas a) remunerações pagas aos segurados empregados a título Prêmios e de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica; (b) remunerações pagas aos diretores estatutários a propósito de "Participação nos Lucros de Administradores".

No acórdão recorrido, foi dado provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os pagamentos relacionados às rubricas "PLR de Empregados", pagos com base nas Convenções Coletivas de 2009 a 2012 e no Acordo Coletivo de 2010, bem como os pagamentos de "PLR dos Administradores".

O Recurso Especial da Fazenda obteve seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão quanto às matérias:

- PLR - Pagamento com base em mais de um acordo; e

- PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual.

REsp da Fazenda Nacional

Do conhecimento.

PLR - Pagamento com base em mais de um acordo

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte postula o não conhecimento do apelo, ao argumento de que a matéria não teria sido tratada no paradigmático – acórdão 9202-005.211. Passa-se agora a verificar o Recurso Especial no que tange a sua admissibilidade.

Verifica-se que no recorrido entendeu-se que seria compatível com a Lei 10.101, de 2000, a existência de pagamentos de PLR, relativos ao mesmo período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo. Confira-se do voto condutor:

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

Em outros dizeres, a opção pela comissão paritária eleita pelo empregador e seus empregados, integrada por um representante da categoria sindical, não tem o condão de inviabilizar a utilização simultânea pelos interessados da via da convenção ou do acordo coletivo.

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

Ocorre, com a devida vênia, que é distinta a hipótese trazida nos autos.

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

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

Para comprovar a divergência foi indicado como paradigma o Acórdão 9202-005.211, do qual a recorrente trouxe o seguinte excerto:

A ausência do sindicato também foi alvo de confirmação pelo voto vencedor do acórdão recorrido, **contudo, interpretou o redator que, em existindo também acordos ou convenções coletivas simultaneamente, acabaria por suprir tal falta.**

Ora, peço vênia, para dizer ser incabível tal interpretação, em especial, quando aplicável aos presentes autos. Primeiro, assim como já enfrentado no acórdão paradigma Acórdão nº 2401-02.250 de 20/01/2012, inclusive de minha relatoria na Câmara Baixa, não há de se estender dar interpretação, onde a lei deixa claro as formas de formalização dos acordos de participação nos lucros.

A lei 10.101 descreve expressamente que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante UM dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo. Ou seja, ao contrário do entendimento do redator do voto vencedor, para estar de acordo com a lei, e portanto desvinculado do salário, as partes de comum acordo devem escolher apenas um dos instrumentos.

Nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso)
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto.

Portanto, não está em consonância com a lei, o pagamento baseado em dois acordos, independente de estarem os dois acordos nos estritos limites da lei (o que não é o caso dos autos). Dessa forma, simples fato de existirem dois acordos para pagamento concomitantemente, já implicaria descumprimento da lei o que autorizaria o lançamento das contribuições. De forma alguma, a existência de um convalida o outro, posto que a empresa deveria escolher ou a comissão, com participação de um representante do sindicato, ou um dos instrumentos de negociação coletiva.

Apenas para rechaçar qualquer argumentação de que a empresa não poderia deixar de cumprir os termos dos supostos acordos e convenções coletivas, extensível a todos os empregados da categoria, entendo que é possível atender as duas questões, sem estar em dissonância com a lei.

Analisando a legislação afeta às negociações coletivas, é de se concluir que não existe óbice a que uma empresa firme convenção coletiva (que é mais abrangente), e mesmo tempo acordo com a comissão de empregados com a participação do representante do sindicato (que é mais específico), contudo são dois instrumentos distintos com rito próprio de validade, **mas não é possível efetuar o pagamento com base nos dois acordos.**

Tanto que, se existirem dois instrumentos normativos vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for, na sua totalidade, mais favorável ao empregado, descrito como “teoria do Conglobamento”. (diga-se, não obrigando o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos). Inclusive para corroborar dita assertiva, transcrevo o art. 620 da CLT. (grifos da Recorrente)

Com razão a recorrida.

De fato, a matéria apreciada no paradigma, qual seja: “**possibilidade de as Convenções Coletivas superarem os vícios reconhecidamente existentes na negociação e no acordo entabulado com os empregados**” é deveras distinta da aqui questionada, comportando inclusive distintos dispositivos legais, sendo certo que a menção ao ponto que interessa a recorrente – é dizer, a temática da concomitância entre planos – só foi levada à discussão como reforço argumentativo em contraponto à defesa do então lá sujeito passivo. Explico:

Ocorre que lá pretendeu-se suprir a ausência da participação sindical no acordo proveniente de Comissão Paritária, pela participação própria dos ACT ou CCT. E, para se refutar tal pretensão, houve-se a necessidade fosse assentada a tese segundo a qual “**não está em consonância com a lei, o pagamento baseado em dois acordos, independente de estarem os dois acordos nos estritos limites da lei**”.

Vale dizer, não há dúvidas, mínimas que sejam, que se aquele colegiado houvesse analisado o caso sob exame, teria concluído em favor da tese defendida pela Fazenda Nacional.

Diante do exposto, encaminho por não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual

O Contribuinte pede o não conhecimento do apelo da Fazenda Nacional, posto que não teria atacado todos os fundamentos adotados pelo recorrido para afastar a acusação do Fisco quanto à irregularidade decorrente da desproporcionalidade entre o salário e a PLR.

Esse argumento do Recorrido não merece acolhida. Verifica-se que na decisão atacada prevaleceu a interpretação de que os valores de PLR em relação ao salário, por si só, não devem ser tomados como causa de irregularidade no pagamento, cabendo ao Fisco a demonstração de que o suposto excesso estaria em desconformidade com o que foi pactuado. Confira-se:

De fato, os exemplos citados pela recorrente, aliados a outros bem claros nas referidas planilhas, atestam que o AFRFB cometeu algum erro formal na validação das planilhas que foram acostadas ao presente processo, ou simplesmente fez análise absolutamente rasa, simplória e descabida dos dados obtidos na contabilidade da recorrente.

Situação idêntica foi verificada no mencionado Acórdão 2401004.795, onde reproduzo o seguinte trecho da fundamentação lá acostada:

Nem mesmo de maneira implícita a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Haja vista que a Lei nº 10.101, de 2000, não instituiu um percentual limitador para a relação entre participação e salário, o recebimento de valores a título de PLR superiores ao valor da remuneração só estará em descompasso com a legislação de regência quando comprovada pela fiscalização a utilização dos pagamentos como forma de substituição ou complementação da salário do trabalhador.

Para o fim comprovar que as parcelas pagas estão em desacordo com a lei específica, passando a integrar o salário-de-contribuição, é tarefa da fiscalização certificar que os próprios instrumentos de negociação foram originalmente formulados em desarmonia com a legislação de regência, no que tange à metodologia prevista para o cálculo dos valores devidos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, caracterizando pagamentos de natureza remuneratória.

Outra possibilidade para dar relevância tributária à participação em montante superior ao salário anual do trabalhador, seria o agente fazendário evidenciar que as quantias pagas aos empregados não guardavam correspondência com os valores previamente estipulados no Programa de Participação de Lucros ou Resultados, representando o montante excedente aos limites acordados pelas partes remuneração submetida à incidência da tributação.

(...)

Ao contrário do raciocínio simplista da autoridade fiscal, a conclusão no sentido da utilização da participação como substituto ou complemento da remuneração do empregado não deve estar baseada unicamente no aspecto matemático da relação participação/salário anual. É necessário comprovar que o pagamento, na forma efetuada, transformou o valor em parcela salarial.

Em resumo, na minha avaliação o agente lançador priorizou uma análise subjetiva dos dados obtidos na documentação da empresa e deixou de aprofundar a auditoria fiscal para efetivamente demonstrar, por meio de linguagem de provas, a existência de pagamentos camuflados de remuneração, se fosse o caso.

O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

Para fins de incidência da tributação, é vital a fiscalização convencer o julgador administrativo que os valores estão sendo disponibilizados pela empresa aos

segurados empregados a título salarial, razão pela qual possui natureza remuneratória.

Os idênticos fundamentos lá lançados, aos quais me filiei, se aplicam ao presente caso, idêntico nas razões de fato e de direito, razão pelas quais aqui os utilizo para afastar a conclusão fiscal de desnaturar os pagamentos a título de PLR em virtude de desproporções apuradas em comparação aos salários dos empregados.

(grifei)

Nesse sentido, nota-se que não foram adotados dois fundamentos no recorrido quanto a essa questão, verifica-se da citação adotada como fundamento do paradigma que prevaleceu o entendimento de que não se pode considerar pagamentos de PLR irregular apenas com base na desproporção entre esse e o salário do trabalhador.

Afirma-se ainda não haver similitude fática entre o recorrido e os paradigmas indicados, haja vista que nessas a relação PLR/Salário eram bem superiores de que a verificada na decisão atacada.

Não se deve acatar também esta alegação. A verificação da divergência não reside na questão fática envolvida, mas na interpretação da norma jurídica. Para esta matéria cabe na análise quanto à admissibilidade do apelo analisar se a houve divergência na aplicação da lei ou se os diferentes resultados nos julgamentos decorreram apenas da configuração fática de cada caso.

No recorrido, conforme visto acima, entendeu-se que somente cabe a acusação de substituição da remuneração por PLR, caso o Fisco demonstre discrepância entre o valor da PLR pago e o valor calculado conforme as regras acordadas.

No paradigma 2301-003.731, observa-se que o posicionamento adotado foi em outra direção, consoante se observa de sua ementa, a seguir destacada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. VALOR SUPERIOR A DOZE SALÁRIOS MENSAIS. CARÁTER SUBSTITUTIVO DESTE VEDADO PELA NORMA REGULAMENTADORA.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

A questão que agora enfrentamos diz respeito à existência de um limite ao pagamento da PLR. Parece-nos que a interpretação do caput do art.

3º da Lei 10.101/2000 esclarece a dúvida.

A norma regulamentadora de tal dispositivo determina que a PLR “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado”. Ou seja, não pode a verba paga a título de PLR tomar uma feição de parcela que remunere a prestação do trabalho. Para tanto, os indícios colhidos na situação fática devem ser cuidadosamente analisados.

O principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada proporção entre PLR e salário. É certo que a lei não estabelece tal limite, mas essa não é situação inédita no direito tributário. Nossas leis tributárias estão repletas de conceitos indeterminados que suscitou a atuação do hermenêuta. Como exemplo, temos a determinação do valor de tributo que torna a exação confiscatória. A Corte Constitucional brasileira no ADI 551 debateu a respeito da configuração de uma

situação de confisco tributário. Naquela ocasião, o Ministro Sepúlveda da Pertence afirmou que não sabia “a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento da satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional”. Em outra ocasião, na ADI 520, o Ministro Celso de Mello reconheceu que a vedação ao confisco é uma “cláusula aberta veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, mas o excesso de poder estatal na fixação do tributo pode ser verificado pelo juiz diante do caso concreto”. Nos casos referidos, a Corte Constitucional tratava de afastar por inconstitucionalidade norma validamente inserida em nosso ordenamento, o que é vedado para este Tribunal Administrativo. No entanto, o raciocínio utilizado pelos Ministros pode ser utilizado num caso de aplicação de limite não previsto expressamente em lei, mas decorrente de interpretação fundada na finalidade da lei, como é o caso do limite para a PLR. **Assim, se não sabemos qual valor torna uma PLR substitutiva do salário, podemos, in casu, concluir que uma parcela paga a título de PLR que seja equivalente a mais de doze vezes o salário mensal, ou equivalente ao salário anual, certamente já assumiu a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração**, portanto, pois certamente o trabalhador só substituiria seu salário por valor equivalente ou maior. **Nesses casos a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.** (grifei)

Como se vê, o paradigma, diferentemente do recorrido adota o entendimento de que apenas a verificação da desproporcionalidade entre a PLR e salário representa afronta às normas de regência não havendo necessidade do Fisco de demonstrar que os pagamentos tenham se dado em desconformidade com o acordado entre empresa e empregados.

De se concluir, então, que o paradigma indicado é hábil a comprovar a divergência para essa matéria.

Todavia, conforme se observa de fls. 202 e ss, os valores expressivos, tidos por desproporcionais pelo Fisco, estão relacionados aos acordos de Plano Próprio de 2010, 2011 e 2012;

Nesse sentido, tendo em vista que a tributação dos valores atinentes aos planos de 2011 e 2012 restou mantida pela decisão recorrida e, com a desistência do REsp do sujeito passivo, agora de forma definitiva, tenho que o apelo em análise, por questão de utilidade, deve restringir-se ao Plano Próprio de 2010.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional admitindo-se o seguimento dessa matéria em relação à PLR de Plano Próprio de 2010.

Passemos a apreciação do mérito do apelo.

PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual

Segundo a acusação fiscal, não se compatibiliza com a norma de regência uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significativos, se comparados com o salário normal dos trabalhadores. Segundo o Fisco, a PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

O Colegiado recorrido entendeu que a Lei 10.101 não estabelece qualquer limite entre a PLR e a remuneração normal do trabalhador, além de que o Fisco não teria demonstrado que o valor teria sido distribuído em desconformidade com as regras pactuadas.

Na análise dessa matéria, vamos nos valer do que dispõe o “caput” do art. 3º da Lei 10.101:

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

Faço registrar, de plano, que não comungo do entendimento segundo o qual referido dispositivo veicularia norma de cunho meramente declaratório. Ao revés, vejo-o como verdadeiro comando que deve ser observado pelo instituidor dos planos de PLR que pretende distribuir fora do campo de incidência da exação.

Não obstante, é bem verdade que a lei não estipula um limite máximo, em termos absolutos ou relativos, para o pagamento da PLR. E tal fato é inclusive reconhecido pela Administração Tributária por meio da Nota Cosit nº 89/2012, que assim fez constar nos parágrafos a diante colacionados e por mim destacados:

29. A título de exemplo, casos julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dão conta de alguns bancários recebendo PLR cujo montante supera seu salário anual. O que chama a atenção, neste caso, é o fato de que estes trabalhadores, quando afastados do trabalho por doença ou aposentadoria, receberão benefício previdenciário em valores inferiores à metade dos rendimentos que recebiam na ativa.

30. Não deixa de ser louvável a iniciativa do empregador conferir aos seus empregados participação nos lucro ou resultado da empresa, mas esta medida não pode voltar-se contra o interesse dos trabalhadores.

31. Diante desta realidade, sugere-se seja estudada uma proposta de lei limitando a PLR a um percentual máximo em relação ao salário, apenas para efeito de não incidência de contribuição previdenciária, com a finalidade de evitar graves prejuízos aos direitos previdenciários dos empregados e aos recursos para o RGPS.

32. No caso, a PLR continuaria não tendo natureza remuneratória para efeitos trabalhistas, como por exemplo, não se incorporar ao salário para efeito de proteção quanto à sua irredutibilidade, um dos pontos que mais estimula a empresa a conceder a PLR.

Nesse contexto, tenho que qualquer consideração acerca da vultosidade dos valores distribuídos quando comparados aos salários pagos aos respectivos empregados deve ser tecida no intuito de corroborar uma outra irregularidade apontada, como se deu originalmente no caso dos autos, e não de forma isolada a justificar a tributação da verba.

Dito de outra forma, a temática da desproporcionalidade dos pagamentos deve constar dos relatórios fiscais como mais um elemento de convencimento do julgador de que os valores estão sendo distribuídos em substituição ou complementação da remuneração, valendo-se apenas e tão somente das vestes de uma PLR a que alude a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a exemplo, dentre outros, dos acordos firmados anteriormente ao período a que se referem os lucros ou resultados a serem distribuídos, dos pagamentos que não observaram a periodicidade legal, dos acordos eivados de vício na representação sindical, dos pagamentos calcados em mais de um instrumento, quando não há compensação entre eles nos casos admitidos na lei.

Do racional acima, penso que a chancela a essa pretensa irregularidade, nesta instância especial, estará condicionada à manutenção, até aqui, de uma outra irregularidade apontada no mesmo REsp, sem o que, o plano deve ser considerado hígido.

Com efeito, considerando que a matéria “**PLR - Pagamento com base em mais de um acordo**” não foi conhecida por este colegiado, esvaziando, assim sendo, o apelo da

União, tenho que a negativa de provimento do recurso quanto a esta matéria remanescente é medida que se impõe.

Nego provimento ao recurso no tocante a esta matéria.

REsp do sujeito passivo:

Como já relatado, o apelo do sujeito passivo foi admitido para que fosse rediscutida a matéria “**PLR - Momento das assinaturas dos acordos**”.

Não obstante, por meio do petitório de fl.4745, anexado aos autos em 22/2/24, o então recorrente desistiu de seu recurso nos seguintes termos:

... vem, respeitosamente, **por razões exclusivamente gerenciais, desistir de seu recurso especial**, ressaltando o seu direito de discutir perante o Poder Judiciário eventuais créditos tributários que remanesçam após o encerramento do presente processo administrativo.

Destarte, à luz do que dispõe o § 3º do artigo 133 do RICARF¹, forçoso reconhecer a renúncia do autuado ao direito sobre o qual se fundou seu recurso, ocasionando, por assim ser, sua perda de objeto.

Nesse rumo, VOTO por CONHECER **parcialmente** do recurso da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “PLR - Pagamentos em montante superior ao salário anual” do ano calendário 2010, e no mérito NEGAR-LHE provimento e NÃO CONHECER o do sujeito passivo em razão de sua desistência.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação. § 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

§ 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9202-011.136 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16327.721021/2014-23