



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721150/2014-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.028 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrentes BANCO ITAUCARD S/A E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. 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.

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO. Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do período aquisitivo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. DUPLICIDADE DE PLANOS. POSSIBILIDADE.

A lei faculta o pagamento de PLR com base em Acordo ou Convenção Coletiva e plano próprio, desde que compense os pagamentos feitos com base neste com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias "regras claras e objetivas" e "concomitância de planos", e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para manter a exigência relativamente aos planos próprios, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto ao prêmio, considerando-se prejudicada a matéria relativa à PLR, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 2401-004.795, proferido na Sessão de 10 de maio de 2017, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

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"). Vencidos 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'. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Quanto ao pagamento de valores mínimos, votaram pelas conclusões os conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Miriam Denise Xavier Lazarini. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

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

A existência de pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao mesmo trabalhador e período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo, ainda que não prevista a compensação de valores entre os instrumentos de negociação coletiva, é compatível com a Lei n.º 10.101, de 2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO.

Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

A clareza e objetividade destinam-se, precipuamente, à necessidade de compreensão dos termos ajustados pelas partes envolvidas, e não à fiscalização tributária. Por isso, via de

regra é inviável que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação limite-se ao plano abstrato dos acordos celebrados, devendo aprofundar-se no conhecimento da própria execução dos programas de participação nos lucros ou resultados no âmbito da empresa.

Não há imposição da disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, admitindo-se o detalhamento, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento, em documentos apartados, desde que mantida a harmonia com as regras gerais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE 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 sob exame, 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 estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PREVISÃO DE REVISÃO DOS ACORDOS CELEBRADOS.

Não há óbice que o acordo coletivo estabeleça, em caráter excepcional, a possibilidade de revisão de cláusulas ou a regulamentação de cláusulas antes não previstas, devido a fatos supervenientes expressivos para as partes, desde que não acarrete mudanças de conteúdo a ponto de corromper o instrumento original de negociação firmado, para fins da Lei nº 10.101, de 2000, na hipótese de implementada a revisão.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SEGURADOS EMPREGADOS.

O diretor estatutário, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção na sociedade por ações, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua Participação nos Lucros e Resultados da empresa, quando de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

PRÊMIO. PARCELA REMUNERATÓRIA.

O pagamento de prêmio tem nítida feição salarial, vinculado a um fator de ordem pessoal do segurado empregado, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição.

Salvo as hipóteses de isenções, estão no campo de incidência das contribuições previdenciárias todos os pagamentos em pecúnia destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO. DÉBITO TRIBUTÁRIO DA EMPRESA SUCEDIDA ANTERIOR À SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

As normas tributárias assentadas na Seção II do Capítulo V do Código Tributário Nacional estabelecem a responsabilidade tributária da sucessora pelos créditos tributários de responsabilidade da sucedida, decorrentes de fatos geradores ocorridos até a data da incorporação, mesmo que o crédito tributário tenha sido constituído em data posterior.

Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio da empresa incorporada que se transfere à incorporadora, de modo que a sua cobrança não pode ser cingida (Recurso Especial nº 923.012/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos).

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração em que apontou omissão e contradição no Acórdão, os quais, todavia, foram rejeitados pelo Acórdão de Embargos nº 2401-005.142, proferido na Sessão de 05 de dezembro de 2019, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Não se acolhem os embargos declaratórios quando o acórdão recorrido decidiu respeitando os limites das infrações apontadas pelo agente lançador como fundamento para a constituição do crédito tributário.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional visava rediscutir as seguintes matérias:

- a) PLR – da desproporcionalidade dos valores, b) PLR - Da ausência de regras claras e objetivas; c) PLR - Do pagamento de valor mínimo sem fixação de meta e d) PLR - Da concomitância de instrumentos de PLR. Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo apenas em relação às matérias **a) PLR – Da desproporcionalidade dos valores, b) PLR - Da ausência de regras claras e objetivas; e d) PLR - Da concomitância de instrumentos de PLR.**

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, quanto à matéria “a” - desproporcionalidade dos valores, que, diferentemente do que se afirmou no Recorrido, ao proceder à autuação a Fiscalização não está criando regra não estipulada em lei, pois se trata de hipótese de utilização da PLR como forma de substituição da remuneração e sobre isso haveria regras claras, como o art. 3º da Lei nº 11.101, de 2000; que, no caso, a PLR está sendo utilizada com forma de contraprestação pelo trabalho.

Sobre a matéria “b”- ausência de regras claras e objetivas, alega a Fazenda Nacional que esse requisito, na medida em que a empresa impôs unilateralmente, sem a participação dos empregados, critérios de avaliação, que sequer foram devidamente informados no instrumento de acordo.

Finalmente, sobre a matéria “d” - concomitância de instrumentos de PLR, a Fazenda Nacional afirma que o contribuinte utilizou-se concomitante de dois instrumentos distintos para pagamento da PLR e que tal prática configura violação ao estabelecido em lei.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Acórdão de Embargos, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 04/12/2018 (e-fls. 1.424) o contribuinte apresentou, em 18/12/2018 (e-fls. 1.536) Contrarrazões nas quais

O contribuinte apresentou Contrarrazões nas quais defende o não conhecimento do recurso quanto à matéria da desproporcionalidade dos valores da PLR. Afirma que este é apenas um dos fundamentos do acórdão Recorrido, não tendo sido atacados outros fundamentos autônomos; também alega ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas. Quanto ao mérito contesta o fundamento da autuação de que a PLR teria sido paga em proporção elevada, superior à dos salários, o que teria acontecido apenas em poucos casos e acrescenta que “mesmo quanto a esses poucos casos, o mero fato de ter sido o pagamento de PLR superior à remuneração anual não é por si só suficiente para descaracterizá-lo...”.

Sobre a matéria ausência de regras clara e objetivas também a contribuinte defende o não conhecimento do recurso sob a alegação de que o fundamento do recurso difere do fundamento do acórdão recorrido; que o fundamento da autuação, rejeitado pelo Recorrido, foi o da inexistência de clareza e objetividade nos anexos dos acordos coletivos, já o Recurso da Fazenda Nacional destaca o fato de as regras constantes dos anexos não figurarem expressamente do corpo do acordo, sem nada dizer sobre a clareza e objetividade das regras. Quanto ao mérito, relativamente a esta matéria, o contribuinte alega, referindo-se ao mesmo argumento sustentado para o não conhecimento, a “impossibilidade de se restabelecer lançamento com base em fundamento que dele não consta, sob pena de afronta ao art. 142, do CTN”.

Finalmente, sobre a matéria impossibilidade da concomitância dos instrumentos do PLR, a contribuinte defende o não provimento ao recurso, afirma que o § 1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, transcrito pela Recorrente, não ampara a pretensão do recurso, ‘já que no caso a totalidade do pagamento da PLR devida se dá nas formas previstas no inciso II, a saber “convenção ou acordo coletivo”’; que parte do PLR pago pelo Recorrido se dá com base em Acordos Coletivos celebrados entre as empresas do Grupo Citibank e diversos Sindicatos dos Empregados de Estabelecimentos Bancários com base territorial estadual; que outra parte do PLR pago pelo Recorrido se dá com base em Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FEBRABAN e diversas Federações e Sindicatos de Trabalhadores de base territorial estadual. Por fim, afirma que, ao contrário do que afirma a Recorrente, o contribuinte não adotou concomitantemente os procedimentos descritos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2.000.

Passo ao exame do Recurso especial do contribuinte.

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: a) **PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração**; b) **Pagamentos efetuados a título de prêmios**.

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidente da Câmara de origem deu seguimento parcial ao apelo, apenas quanto à matéria “a”. O contribuinte, entretanto, interpôs recurso de agravo o qual foi acolhido e provido, dando-se seguimento ao recurso também em relação à matéria “b”.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, em síntese, quanto à primeira matéria - PLR - da assinatura do acordo durante o período de apuração – que a Lei nº 10.101, de

2000 não impõe a condição de que o acordo seja firmado antes do período de apuração; que no caso concreto o fato de os acordos relativos aos períodos de 2011 e 2012 terem sido assinados no início do mês de julho desses anos não trouxe nenhum prejuízo aos empregados; que como os acordos de 2010, 2011 e 2012 são muito parecidos os empregados já conheciam previamente os termos do acordo que seria firmado; que os lucros das instituições financeiras geralmente mantêm sua consistência ao longo dos anos, o que permitia aos empregados saber com relativa margem de certeza a ordem de grandeza do PLR.

Sobre a segunda matéria – Pagamentos efetuados a título de prêmios – aduz a contribuinte que a única coisa que se pode deduzir da leitura dos artigos 22, I e 28 da Lei nº 8.212, de 1.991, é que ganhos sob a forma de utilidade, se habituais, integram o salário, mas não que todo e qualquer pagamento em dinheiro representa salário, mesmo quando habituais; que é o que se conclui, inclusive, da leitura do art. 28, § 9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212, de 1.991; que prêmios recebidos pelo beneficiário uma única vez num período de três anos são ganhos eventuais, expressamente excluídos do salário-de-contribuição pela norma acima referida; que o termo eventual não significa apenas incerteza ou imprevisão do lançamento, mas também ocasional, e se a lei não distingue os dois significados não pode o intérprete distinguir para aplicar apenas um dos significados.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende a manutenção do Acórdão Recorrido, nos pontos questionados pelo sujeito passivo, com base em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Antes de examinar os recursos, para maior clareza, faço breve resumo da autuação e do julgamento do Recorrido.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 607 a 666, trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias, relativas à parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados e prêmios, bem como à parte da empresa incidente sobre valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros, e contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, incidentes sobre valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados e prêmios, correspondentes, respectivamente, aos Autos de Infração - AIs nºs 51.032.925-0 e 51.032.926. O lançamento do PLR corresponde aos fatos geradores 2009 a 2012. A autuação foi mantida integralmente pela decisão de primeira instância. No Acórdão Recorrido, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência os créditos tributários referentes às PLR pagas a administradores e a excluir da base de cálculo os pagamentos de PLR pagos aos segurados empregados no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho 2009 a 2012 e do PLR próprio 2010. A Fazenda Nacional recorreu apenas na parte referente ao PLR dos empregados, para rediscussão das matérias já referidas acima. O recurso do contribuinte refere-

se apenas aos pagamentos feitos no âmbito dos planos próprios de previdência dos anos de 2011 e 2012, e nem poderia ser de outro modo, pois apenas essa parte do lançamento foi mantida.

Passo, então, ao exame do mérito. Mas, antes, para maior clareza, faço breve resumo dos fatos: O lançamento identificou infrações relativas a três itens: PLA empregados, PLR administradores, Prêmios. relativamente ao pagamento de PLR paga a segurados empregados, o lançamento refere-se a pagamentos feitos nas competências jan/2010 a mar/2010, out/2010, nov/2010, fev/2011, out/2011, nov/2011, jan/2012, fev/2012 e out/2012 e que foram feitos com base em dois tipos de planos: Planos Próprios, relacionados aos 2010 a 2012, e CCT, relativos aos anos de 2009 a 2012. A autuação apontou vícios específicos nos “Planos Próprios”, tais como ausência de regras claras e objetivas e ausência de negociação prévia. O acórdão recorrido afastou a incidência da contribuição sobre os pagamentos feitos a título de PLR, com base nos “Planos Próprios” referentes aos anos de 2011 e 2012, acolhendo o fundamento da autuação de falta de negociação prévia. . Afastou a exigência referente ao planos próprio de 2010 e Plano CCT de 2009 a 2012. Também afastou a exigência relativamente ao lançamento referente ao PLR administradores e manteve a exigência relativamente a prêmios.

Desse resumo, algumas conclusões preliminares:

1) O recurso Especial da procuradoria quanto à matéria “regras claras e objetiva, atinge apenas a PLR empregados paga com base no “Plano Próprio”; portanto, apenas ao PLR 2010.

2) O Recurso Especial da contribuinte quanto à matéria “Assinatura do acordo durante o período de apuração, refere-se ao PLR, “Plano Próprio” dos anos de 2011 e 2012.

Passo, então ao exame dos recursos, a começar pelo da Fazenda Nacional.

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, examino detidamente a questão. É que do cotejo entre os acórdãos recorrido e paradigma, não vejo similitude fática entre eles, relativamente à matéria “a” – da desproporcionalidade dos valores”. Com efeito, os casos tratados nos paradigmas envolvem situação em que houve elevada desproporcionalidade entre os valores recebidos a título de PLR e os salários, sendo aquele muitas vezes maior que este e por vários períodos seguidos, o que levou a autoridade lançadora a concluir que se tratava de forma disfarçada de pagamento de salário, conclusão corroborada pelo CARF. No caso do recorrido o que se fala é em desproporção entre o PLR pago entre os empregados, daí o Relatório Fiscal referir-se a “castas de empregados”. As situações, portanto, são distintas. Vejamos trecho do voto:

A discrepância de valores pagos a título de participação, em função do cargo do trabalhador e da área que atua, ainda que para alguns possa causar sentimento de injustiça em relação aos demais empregados, é motivo insuficiente para desqualificar os planos e descaracterizar a natureza dos pagamentos realizados.

33. Segundo a Lei nº 10.101, de 2000, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

33.1 A princípio, quanto maior o nível hierárquico ou a importância estratégica da função, também maior será a sua responsabilidade pelo esforço da atividade empresarial e alcance de resultados, exigindo-se critérios de avaliação distintos, observadas a atividade econômica e demais especificidades de cada empresa.

34. 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.

35. 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 Participação nos Lucros ou Resultados 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.

35.1 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.

36. 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.

37. Atento aos termos da acusação fiscal, observo que a autoridade lançadora escolheu realizar uma análise subjetiva da questão, mediante avaliações de ordem pessoal que se afastam da aplicação do texto de lei, passando ao largo da comprovação da natureza remuneratória de tais parcelas.

37.1 Não há evidências que os funcionários da empresa recebiam salários incompatíveis com suas funções e responsabilidades, discrepando com os valores praticados pelo mercado, de modo a sugerir a utilização da Participação nos Lucros ou Resultados como substituto ou complemento da remuneração principal do trabalhador.

38. Quanto à alegação de existência de altos valores pagos a determinados beneficiários, chegando a 200% dos seus salários anuais, as conclusões da autoridade fiscal, com respaldo nas planilhas de fls. 474/481, além do que exageradas, não condizem com uma apreciação razoável dos dados ali registrados.

38.1 Para a maior parte dos trabalhadores, a relação entre participação e salário anual não supera o percentual de 50%. São bastante reduzidos os casos existentes nas planilhas de percentual igual ou superior a 100%, inclusive atingindo trabalhadores com nível salarial, aparentemente, mais baixo.

38.2 Com relação aos trabalhadores cujo valor da participação ultrapassa o respectivo salário anual, a análise não dispensa o exame casuístico, de modo a verificar possível desvirtuamento do programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

38.3 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.

39. 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.

40. 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.

Ademais, penso também que no caso do paradigma a decisão baseou-se na avaliação do caso concreto que envolvia uma discrepância exagerada entre os salário e o PLR recebido, que faz pensar que, ainda que se verificasse uma discrepância no caso do recorrido, esta, não sendo considerada exagerada como aquela não levaria ao mesmo resultado.

Não vejo, portanto, similitude fática entre os julgados quanto a esta matéria, razão pela qual não conheço do recurso.

Sobre a matéria ausência de regras clara e objetivas, a contribuinte defende em sede de Contrarrazões o não conhecimento do recurso, sob a alegação de que o fundamento do recurso difere do fundamento do acórdão recorrido; que o fundamento da autuação, rejeitado pelo Recorrido, foi o da inexistência de clareza e objetividade nos anexos dos acordos coletivos, já o Recurso da Fazenda Nacional destaca o fato de as regras constantes dos anexos não figurarem expressamente do corpo do acordo, sem nada dizer sobre a clareza e objetividade das regras. A alegação, todavia, não procede. Ainda que se considerasse verdadeira a afirmação, o que se admite apenas para argumentar, isso não desqualifica a demonstração da divergência de interpretação, que é feita pelo cotejo entre o recorrido e o(s) paradigma(s). E, no presente caso, o ponto de divergência é a possibilidade de as regras serem estipuladas em instrumentos apartados ao do próprio acordo, e os paradigmas trazer posição a esse respeito distintas da do recorrido, como ficou muito bem demonstrado no exame de admissibilidade realizado pelo presidente da Câmara de origem.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas quanto às matérias **“PLR - Da ausência de regras claras e objetivas”** e **“Da concomitância de instrumentos de PLR”**.

Passemos ao exame do mérito, começando pela matéria **“b” - PLR - Da ausência de regras claras e objetivas**.

Antes, porém, é preciso delimitar a matéria devolvida para a apreciação do Colegiado.

Embora o fundamento da autuação quanto a este ponto seja ampla e detalhada, tendo a autoridade lançadora apontado diversos itens que justificariam sua conclusão de que a PLR não apresentava regras claras e objetivas, o Acórdão de Recurso Voluntário analisou a questão com ênfase em uma questão, que sequer foi aventada na autuação, a de que as regras e metas, etc, constava de um instrumento apartado. Registre-se que não foi interposto Embargos de Declaração a respeito dessa questão. A Fazenda Nacional, por sua vez, interpôs Recurso Especial relativamente a essa questão mediante a indicação de paradigma que se contrapunha à tese do Recorrido de que as regras da PLR poderiam constar de instrumento apartado. Portanto, a matéria devolvida para a apreciação do Colegiado limita-se a esse ponto: se o fato de as regras do plano terem sido detalhadas em um anexo configura óbice à validade do plano ou se retira deste a clareza e objetividade.

Pois bem, sobre a necessidade de regras claras e objetivas essa matéria já foi enfrentada neste Colegiado em recentes julgados, dos quais participei; por exemplo, no Acórdão nº 9202-007.027, proferido na Sessão de 20 de junho de 2018, de Relatoria da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, tendo redigido o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso ora analisado:

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA

RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba

O fundamento do voto condutor do julgado, ao qual me filio é o de que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR é também uma forma de remuneração e que sua exclusão do salário-de-contribuição decorre expressamente de lei, a qual estabelece, todavia, as condições para tanto. Vejamos:

O art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991 define o conceito de salário de contribuição e as verbas que devem ser excluídas desses conceito. Confira-se

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei, exclusivamente:
(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O dispositivo é claro: não integra o salário de contribuição o PLR **pago de acordo com lei específica**. E a lei específica, no caso, é a Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

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.

[...] (destaquei)

Dito isso, cumpre verificar se o fato de o detalhamento das regras dos planos constarem de um anexo configuraria ausência de regras claras e objetivas.

Estou certo que não. Aliás, o anexo é parte do Acordo. Não é um instrumento apartado, o que, aliás, consta do próprio acordo. Trata-se de mera técnica, aspecto formal que, por si só, represente vulneração na clareza e objetividade do acordo.

Não merece prosperar, portanto, a pretensão da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

Finalmente, quanto à terceira matéria - **Da concomitância de instrumentos de PLR** – considerando que a autoridade lançadora apontou que, nos anos de 2010 a 2012 a empresa utilizou dois planos distintos para pagamento de parcelas, aos mesmos segurados, a título de PLR, Planos Próprios e Convenção Coletiva de Trabalho, sem realizar compensações.

No Acórdão Recorrido se entendeu que essa circunstância não configurava irregularidade; que a fixação de plano próprio não inviabiliza a utilização simultânea da Convenção Coletiva; que o legislador ordinário expressamente admitiu a possibilidade de compensação entre valores pagos em decorrência de planos distintos, mas essa seria uma faculdade, pois a lei utiliza a expressão “poderão compensar”; que, no caso, a despeito da expressão “Planos Próprios” os ajustes não foram objeto de negociação mediante comissão paritária, sendo sua natureza a de instrumento é de acordo coletivo.

Compulsando os autos, verifica-se que a contribuinte, de fato, pagou PLR negociado e decidido com base em dois instrumentos Plano Próprio e Convenção Coletiva de Trabalho, para um mesmo período, como restou demonstrado no Relatório Fiscal.

Como ressaltou a autoridade lançadora, a lei não admite essa prática. De fato, o art. 2º da Lei nº 8.212, de 1.991 refere-se a “um dos procedimentos” e em acordo ou convenção coletiva e não aos dois instrumentos.

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

E tal proibição não é sem razão. É que a duplicidade de instrumentos entra em conflito com outro requisito para o pagamento da PLR, como o de ter regras claras e objetivas e de observar a periodicidade.

Diga-se, também, que a lei não proíbe que a empresa pague PLR com base em um, dois ou três planos, o que a lei restringe é a possibilidade de exclusão do PLR do conceito de salário-de-contribuição. Mas mesmo em relação ao conceito de salário-de-contribuição a lei admite pagamento de PLR com base em mais de um plano, desde que realize a compensação, observadas as demais regras. O que ocorreu neste caso é que a contribuinte não realizou essa

compensação. Daí, penso assistir razão à Fazenda Nacional. De fato, trata-se de violação de uma das condições para a exclusão do PLR do salário-de-contribuição.

Sobre se deve ser mantido a exclusão da totalidade dos dois planos ou apenas a parte não compensada, a autoridade lançadora é clara ao afirmar que deve ser excluída a totalidade dos pagamento:

5.88 A lei n.º 10.101/00 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantes encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

O recorrido afastou esse óbice, retirando os valores correspondentes da base de cálculo. Ocorre que, se por um lado, a lei proíbe o pagamento de PLR com base em mais de um instrumento, admite essa a possibilidade de compensação, no caso de haver mais de um plano.

Ora, como a lei não proíbe a existência de planos concomitantes, apenas faculta que, no caso de existência de planos próprios em concomitância com plano CCT poderá ser feita a compensação, entendo que deve ser mantida a exigência apenas em relação à parcela não compensada, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei n.º 10.101, de 2000. Confira-se:

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.

Note-se que, nesses casos, a lei dá precedência ao plano formalizado por acordo ou convenção coletiva. Assim, havendo concomitância de planos e não tendo havido a compensação, deve ser mantida a incidência sobre os pagamentos feitos com base no plano próprio.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto pela fazenda nacional, apenas em relação às matérias “regras claras e objetivas”, e simultaneidade de planos” e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para restabelecer a exigência relativamente ao PLR pago por planos próprios.

Passo ao exame do Recurso Especial do contribuinte.

O recurso foi interposto tempestivamente e, quanto à matéria Pagamentos efetuados a título de prêmios, atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço. Quanto à matéria **PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração**, seu exame restou prejudicado em razão do que decidido no Recurso Especial da Procuradoria. Portanto, não conheço do recurso quanto a esta matéria.

Quanto ao mérito, relativamente à matéria Pagamentos efetuados a título de prêmios, trata-se de pagamentos feitos aos empregados a título de “prêmios” e que, segundo o Relatório Fiscal, estariam diretamente relacionados com fatores de ordem pessoal como produção, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade, etc., sendo uma espécie de salário vinculado. Entendeu o Acórdão Recorrido que tais verbas teriam nítida feição salarial, devendo integrar o salário-de-contribuição. Quanto à questão da habitualidade, questionada pelo contribuinte, sustentou que esse critério somente se aplicaria aos ganhos na forma de utilidade e que estaria associado a incerteza, imprevisibilidade, que não seria o caso dos autos. É contra isso que se insurge a recorrente.

Entendo, no mesmo sentido do recorrido, que as verbas em questão foram pagas em razão do trabalho, aliás como incentivo ao bom desempenho, tendo nítida natureza salarial. E sobre a questão da habitualidade, também entendo, no mesmo sentido do recorrido, que quando a lei se refere a ganhos não habituais está se referindo a ganhos imprevisto, incertos, o que não é o caso, em que se sabia previamente dos pagamentos, que foi algo planejado, como estratégia da empresa para a melhoria do seu desempenho.

Nessas condições, penso que a verba em questão enquadra-se perfeitamente no conceito de salário-de-contribuinte, referida no art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1.991. Confira-se:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Correta, portanto, a decisão recorrida quanto a este ponto.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, na parte conhecida dou-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente ao PLR pago por plano próprio; e conheço do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa