



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 16682.720032/2010-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.332 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ICATU SEGUROS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Para que não sofram a incidência de contribuições sociais o pagamento da PLR deve ser efetuado em conformidade com a Lei n. 10.101/2000.

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

PLR. PAGAMENTO ACIMA DO VALOR PREVISTO NO ACORDO. INCIDÊNCIA.

Deve ser tributado o valor pago a título de PLR em patamar superior ao que ficou estabelecido nas cláusulas do acordo, não podendo ser acatada a alteração das regras por exclusiva vontade do empregador.

IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO POR INADEQUAÇÃO DOS MOTIVOS ADOTADOS PELO FISCO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO PELO ÓRGÃO DE JULGAMENTO.

Constatando que os motivos apresentados pelo fisco para justificar o lançamento são improcedentes, não pode o órgão de julgamento alterá-los, sob pena de afronta ao devido processo legal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

**MATÉRIA COM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

Com a revogação dos §§ 1. e 2. do art. 62-A do CARF inexistente fundamento para que esse Conselho determine o sobrestamento de feitos cuja matéria esteja com repercussão geral no STF

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da apuração as competências 01 e 08/2007 para o levantamento P3 e os valores listados no item 25 do relatório fiscal. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que dava provimento parcial em menor extensão, ao excluir do lançamento somente os valores listados no item 25 do relatório fiscal. Ausente justificadamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-37.543 de lavra da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I (RJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.265.047-3.

Consoante o relatório fiscal, fls. 130/159, constituem fatos geradores das contribuições lançadas (parte dos segurados) o pagamento de verbas a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a lei de regência

Na apuração fiscal foram analisados os elementos apresentados pela empresa, consistentes em arquivos digitais, Convenções Coletivas de Trabalho relativas à PLR dos exercícios de 2006 e 2007, Termos de Acordos Coletivos, do Programa de PLR e aditivos.

Para o fisco foram pagas as seguintes parcelas em desconformidade com a lei:

a) PLR - TRÊS PARCELAS EM 2007 (Levantamento P3) – PLR creditado aos segurados empregados relacionados nominalmente no item 15 do relatório fiscal, em desconformidade com o estabelecido no art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000, nos meses de janeiro, fevereiro e agosto de 2007;

b) PLR ACIMA DOS VALORES DEVIDOS (Levantamentos PN e PN1): engloba valores pagos a título de PLR acima daqueles definidos nas negociações com os empregados. Pondera a fiscalização que tal prática afronta o artigo 2º da Lei nº 10.101, permitindo que, depois de apurada a participação segundo regras objetivas, o sujeito passivo, a seu exclusivo critério, pague um benefício maior que o convencionado.

De acordo com a autoridade fiscal, nos levantamentos PN e PN1 foram lançadas as parcelas remuneratórias que excederam o valor do PLR devido, seja pelo fato de o empregado não ser elegível (grupo I), por não haver trabalhado na empresa durante todo o período aquisitivo (grupo II), por ter recebido conceito que o excluiria o direito à participação (grupo III) ou por haver recebido o valor acima do apurado pelas regras do programa (grupo IV).

A multa, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta levando-se em consideração as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

O fisco esclareceu que levou em consideração o limite máximo do salário-de-contribuição quando do cálculo das contribuições lançadas no AI em destaque.

O sujeito passivo, em seu recurso, fez um apanhado do arcabouço normativo relativo à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e concluiu que não incorreu em desvirtuamento do instituto em tela, sendo indevida a exigência fiscal atacada.

Depois passou a abordar pontos específicos, conforme destacarei a seguir.

a) Periodicidade

Não deve prosperar o entendimento do fisco, posto que a recorrente é obrigada, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, ato normativo de mesma hierarquia que lei federal, a efetuar pagamentos de PLR em janeiro de cada ano, independentemente das previsões de seu programa específico de PLR, elaborado em consonância com a Lei n. 10.101/2000, que determina que os pagamentos desta rubrica sejam efetuados em duas parcelas, em agosto do respectivo ano-calendário e em fevereiro do ano seguinte.

Menciona a seguir os termos da Convenção Coletiva celebrada em 04/01/2007 entre o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Resseguros do Estado do Rio de Janeiro e o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro, a qual obrigaria o pagamento da primeira parcela PLR relativa ao ano-calendário de 2006 no mês de janeiro de 2007.

Afirma que de acordo com a cláusula 3.<sup>a</sup> da Convenção a segunda parcela, a ser paga no mês de julho, somente era devida pelas empresas que não possuíssem programas próprios de PLR, desde que apresentassem lucro líquido no seu balanço.

Conclui que dos três pagamentos efetuados em 2007 apenas dois se referem ao ano-calendário de 2006, quais sejam, a parcela efetuada em janeiro, decorrente de regra obrigatória prevista na Convenção Coletiva de Trabalho, e a parcela paga em fevereiro, esta em obediência ao seu programa de PLR. Quanto ao pagamento efetuado em agosto de 2007, afirma que decorreu de antecipação decorrente do programa de PLR de 2007.

Arguiu que somente efetuou o pagamento da PLR em periodicidade superior aquela prevista na lei em razão do cumprimento de dois instrumentos válidos e de observância obrigatória. Apresentou precedentes da Justiça do Trabalho que abonariam o seu entendimento.

Arremata, afirmando que o pagamento da verba em três parcelas anuais se deu com amparo no art. 7.º, inciso XXVI da Carta Magna, o qual deve preponderar ante a alegada ofensa à Lei n. 10.101/2000.

b) Pagamentos acima do limite acordado no Programa de PLR-2006

Nessa parte do seu recurso, a empresa volta-se contra a incidência sobre a PLR paga a funcionários que teriam recebido montantes superiores aos proporcionalmente fixados no instrumento do ano-calendário de 2006.

Descreve o seu modelo de Distribuição da PLR, enfatizando que, segundo a cláusula 5.<sup>a</sup> do seu programa, a empresa poderia, a seu exclusivo critério, pagar PLR acima dos valores calculados conforme as regras estabelecidas nas negociações.

Assevera que a empresa não estaria adstrita aos limites fixados no acordo, mencionando precedentemente do TRF – 4.<sup>a</sup> Região, que manifesta a orientação de que a Lei da PLR

apenas estipula as balizas que norteiam o processo, não podendo limitar e tampouco engessar a concessão do benefício trabalhista.

Afirma que a pesquisa mercadológica que norteou o pagamento da verba não a vinculava integralmente, servindo apenas como referência para que pudesse efetuar o cálculo da PLR devida, a qual deveria considerar ainda as particularidades de cada faixa de desempenho dentro da sua hierarquia funcional.

Apresenta tabela de cálculo da PLR devida aos três funcionários que supostamente teriam recebido parcelas acima do acordado e a seguir faz considerações sobre as situações individualmente, tentando demonstrar a consonância do pagamento com as regras legais aplicáveis. Essas justificativas serão tratadas em detalhes no desenvolvimento do voto.

Os mesmos argumentos acima foram utilizados para justificar os pagamentos de PLR, que o fisco denominou de “pagamentos a funcionários genericamente acima do limite de pesquisa mercadológica”.

Assevera que, mesmo o fisco não concordando com os critérios adotados para o pagamento da verba, se as regras constantes do programa de PLR resultaram de consenso entre empregador e empregados e se os valores atribuídos a cada funcionário podem ser justificados racionalmente, não há de se considerar que houve atropelo à legislação de regência.

Outra questão colocada no recurso refere-se a pagamentos efetuados a empregados que não teriam atingido o conceito mínimo para percepção do benefício. Justifica essa situação no fato de que a Convenção Coletiva de Trabalho determinava o pagamento obrigatório de um valor mínimo. Adverte que a soma do valor pago a título de antecipação em agosto de 2007 com a parcela paga em março de 2008 atinge exatamente o montante fixado na Convenção.

Menciona que apenas cinco funcionários com essa avaliação receberam a PLR além do mínimo, porém isso se deu em razão da imprevisibilidade da queda de desempenho durante o último semestre do ano de 2007.

c) outras alegações

Advoga a recorrente que o art. 7.º, XI da Constituição Federal, desde a sua promulgação, possui plena eficácia em relação à participação nos lucros, especialmente quanto à impossibilidade de tal parcela ser integrada ao salário dos trabalhadores. Apresenta jurisprudência que acolheria sua tese.

Assevera ainda que a rígida interpretação da Lei n. 10.101/2000, a ponto de ensejar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre a PLR em razão do descumprimento de simples formalidade, também viola o art. 218, § 4.º da Carta Magna, posto que representa um desestímulo aos empregadores para conceder a participação nos lucros aos seus empregados.

Assinala que o entendimento apresentado no recurso coincide com a orientação extraída das decisões do STJ.

Ao final, pede o provimento do recurso, ou sobrestamento do feito até que sobrevenha decisão final no Recurso Extraordinário n. 569.441/RS, processado sob o rito da

repercussão geral no STF. Afirma que essa providência tem como fundamento os §§ 1. e 2. do art. 62-A do RI CARF.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Exclusão incondicional do PLR do salário-de-contribuição

Não posso concordar com a recorrente quando afirma que a desvinculação da participação nos lucros e resultados é norma constitucional de eficácia plena. Ao aderir a tal tese, o sujeito passivo, por via oblíqua, defende que as normas previstas na Lei n. 10.101/2000 são inconstitucionais, além de que a alínea “j” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 também representaria uma contrariedade Carta Magna.

Façamos um rápido passeio pela fundamentação legal na qual se embasou a auditoria para considerar a incidência previdenciária sobre a verba sob comento.

A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

(...)

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n. 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n. 10.101/2000. O art. 1. desse diploma normativo dispõe:

*Art.1º—Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

Esse diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Nesse sentido, ao entender que o pagamento dessa verba é irrestrito, não se subordinando a qualquer normatização infraconstitucional que venha a lhe impor restrições, a

recorrente está indiretamente a afirmar que esses dispositivos da Lei n. 10.101/2000 são inconstitucionais.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

*Art. 28. (...)*

*§ 9 Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

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

*(...)*

Da mesma forma, com a defesa da tese de que nunca haveria incidência previdenciária sobre a PLR, inevitavelmente, estar-se-ia diante da declaração de inconstitucionalidade da Lei de Custeio da Previdência Social.

Para enfrentar essa questão é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

*Súmula CARF N.º 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de leis trazidas pela recorrente.

Com esse mesmo argumento, afasto a alegação de que a aplicação da Lei da PLR poderia levar ao atropelo da regra constitucional que visa estimular os empregadores a conceder participação nos lucros aos empregados.

Assim, partindo-se do pressuposto de que são constitucionais os dispositivos da Lei n. 8.212/1991 e da Lei n. 10.101/2000 que tratam da PLR, vejo que é equivocado o entendimento da recorrente quando afirma que não incidem contribuições sobre a verba independentemente do cumprimento de qualquer requisito estabelecido pela legislação infraconstitucional.

### **Sobrestamento do feito**

Invocando os §§ 1. e 2. do art. 62-A do RI CARF, o sujeito passivo requer o sobrestamento do feito até que sobrevenha decisão final no Recurso Extraordinário n. 569.441/RS, processado sob o rito da repercussão geral no STF.

O pedido de sobrestamento não tem mais amparo legal. É que a Portaria MF n. 545, de 18/11/2013 (DOU 20/11/2013), revogou os §§ 1. e 2. do art. 62-A do RI CARF.

As regras da nova Portaria por serem de direito processual têm aplicação imediata, afastando a pretensão do sujeito passivo de ter o feito sobrestado.

### **Periodicidade**

Verifica-se dos autos que o AI refere-se às seguintes competências: 01/2007; 02/2007; 08/2007; 01/2008, 02/2008 e 03/2008.

<sup>1</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Consoante a legislação vigente quando da ocorrência dos pagamentos, a empresa não poderia repassar a verba mais de duas vezes por ano, nem em periodicidade inferior a um semestre civil. Eis a redação então vigente da Lei n. 10.101/2000:

*Art.3º A participação de que trata o art. 2º 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.*

(...)

*§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

(...)

Entendeu o fisco que, ao pagar a PLR a 246 empregados (todos nominados) em três ocasiões no ano de 2007 (janeiro, fevereiro e agosto), a empresa atuou em descumprimento à legislação de regência, afastando-se da desoneração prevista na alínea “j” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

A recorrente afirma que procedeu em obediência à Convenção Coletiva de Trabalho que determinava a antecipação da primeira parcela da PLR de 2006 na competência de janeiro de 2007. Assevera que o pagamento em fevereiro de 2007 decorreu da segunda parcela da PLR do ano anterior e que o pagamento efetuado em agosto refere-se à antecipação prevista no programa próprio de 2007.

Argumento que não há de se falar em atropelo à norma, posto que estava obrigada por Convenção Coletiva, norma de mesma hierarquia que lei ordinária, a efetuar o pagamento da primeira parcela da PLR de 2006 em janeiro de 2007. Sendo que os pagamentos em fevereiro e agosto daquele ano vinculam-se ao programa próprio, mas representam parcelas de exercícios distintos.

Para o órgão de primeira instância, a norma que trata da periodicidade no pagamento é clara ao vedar que a verba seja paga mais de uma vez por semestre ou mais de duas vezes por ano, assim ao efetuar pagamentos a título de PLR em janeiro, fevereiro e agosto a empresa descumpriu os ditames do § 2. do art. 3. da Lei n. 10.101/2000, descabendo o argumento de que os pagamentos seriam referentes a exercícios distintos.

Além disso, afirmou-se no acórdão recorrido que as convenções coletivas fazem a lei entre as partes convenientes, mas não podem contrariar a legislação tributária.

É fato incontestável que empresa efetuou três pagamentos de PLR no exercício de 2007. Da leitura do § 2. do art. 3. da Lei da PLR na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, verifica-se limitação legal ao pagamento da verba em periodicidade inferior a um semestre ou em mais de duas vezes ao ano.

O dispositivo em questão não contempla nenhuma exceção em relação aos exercícios a que se refiram os pagamentos, ou seja, ainda que se trate de antecipação ou complementação, qualquer concessão da verba será considerada na aplicação da regra da periodicidade.

Todavia, esse Colegiado tem entendido que somente deve ser tributada a parcela que exceda a previsão legal. Peço licença, para transcrever voto da Ilustre Conselheira Carolina Landim que, apreciando situação análoga àquela posta nos presentes autos (Processo n. 16327.720507/2011-00), entendeu que devessem sofrer a tributação apenas as parcelas excedentes da periodicidade legal. Eis o que ficou assentado no voto condutor do acórdão:

“Contudo, havendo apenas três pagamentos no ano civil, entendo que não se pode tributar a totalidade dos pagamentos efetuados, mas apenas aquele pagamento que acabou por violar a regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto pela judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

*‘Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.*

*A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.’*

*(CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 20601.025, Sessão de 02/07/2008).*

*‘TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART.35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.[...]*

*12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]*

*(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)*

Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância à regra legal devem incidir as contribuições previdenciárias. Já as parcelas pagas em observância ao art. 3º, §2º – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.

Como já se disse, as parcelas foram distribuídas, respectivamente, em janeiro, fevereiro e agosto do ano de 2007.

É preciso, inicialmente, identificar quais os empregados que receberam as três parcelas de participação nos lucros ou resultados, já que, conforme informado nas defesas apresentadas, nem todos os empregados fazem jus à participação com base na Convenção Coletiva e Plano Próprio, ou receberam três parcelas de participação no ano de 2007. Segundo informado pela Recorrente, apenas 2% dos empregados receberam três pagamentos no ano de 2007.

Para os empregados que receberam pagamentos em janeiro, fevereiro e agosto de 2007, entendo que há descumprimento das regras de periodicidade previstas na lei apenas quanto aos pagamentos efetuados em fevereiro de 2007, devendo apenas este ser mantido na autuação. Os pagamentos efetuados em janeiro e em agosto, portanto, por se ajustarem aos requisitos legais quanto à periodicidade, devem ser excluídos da autuação.

Para os empregados que receberam até dois pagamentos no ano de 2007, só deverá ser mantido na autuação o pagamento que eventualmente descumprir a limitação semestral imposta na Lei.

Sendo assim, caso tenha havido pagamento em janeiro e agosto, ou em fevereiro e agosto, tais parcelas devem ser excluídas da autuação, por estarem em conformidade com a lei. Caso, contudo, os dois pagamentos tenham sido feitos nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, apenas este último deverá ser mantido na autuação, por desrespeitar a periodicidade legal.”

Após a transcrição dessas magistras considerações, não poderia deixar de concluir que para o Levantamento P3 devem ser excluídos da base de cálculo os valores de PLR relativos às competências janeiro e agosto de 2007.

### **PLR acima dos valores devidos (Levantamentos PN e PN1)**

Sob a denominação PN e PN1 foram abrigados os pagamentos a empregados que o fisco considerou irregulares, sob a justificativa de que teriam sido repassados em valores superiores aos previstos no acordo coletivo que definiu as regras para pagamento da verba. A separação em levantamentos distintos decorreu meramente da diferença no percentual de multa que foi aplicado, conforme a norma mais benéfica ao sujeito passivo.

Farei a análise dos fatos utilizando a mesma nomenclatura adotada pela autoridade notificante. Os empregados foram separados em quatro grupos, conforme a natureza da irregularidade apontada pelo fisco.

**a) Grupo I:** pagamento efetuado na competência fevereiro de 2007 a segurada Maria Sílvia Bastos Marques, Presidente da empresa, no montante de R\$ 800.000,00. O valor refere-se a PLR de 2006.

Segundo o fisco, a segurada não poderia ser contemplada por esta parcela, uma vez que foi admitida na empresa em 02/01/2007, portanto, em nada contribuiu para formação do resultado objeto do pagamento. Foi mencionado dispositivo do acordo coletivo, no qual somente eram elegíveis para o recebimento da PLR os funcionários admitidos até o dia 03 de setembro e que tivessem trabalhado mais de 120 dias no decorrer do exercício.

O sujeito passivo não impugnou de forma específica a incidência de contribuições sobre este pagamento, dessa forma deve-se considerar que esse ponto do lançamento foi impugnado apenas quando se tentou demonstrar que a norma constitucional que trata da PLR teria eficácia plena, tese esta que não mereceu acolhida. Assim, deve prevalecer a tributação sobre esse pagamento.

**b) Grupo II:** pagamentos efetuados a segurados empregados que trabalharam em apenas parte do período aquisitivo e que receberam a verba em valores superiores àqueles estabelecidos no acordo.

As regras constantes no acordo de PLR previam que para cada empregado seria atribuído um conceito, o qual definiria o percentual de “Remuneração Total do Mercado – RTM” a que faria jus o avaliado. Esse valor seria comparado à remuneração real recebida e a diferença corresponderia à PLR a ser paga.

No grupo ao qual estamos nos referindo, o fisco apontou três empregados que receberam o valor da PLR na sua integralidade, malgrado tenham trabalhado apenas em parte do período aquisitivo. Acostou-se os seguintes dados:

| Segurado                    | PLR  | Vlr devido   | Vlr recebido | Diferença    |
|-----------------------------|------|--------------|--------------|--------------|
| Luis Henrique M Reis        | 2006 | 68.885,00    | 119.500,00   | 50.615,00    |
| Marcos Pessoa Falcão        | 2006 | 3.343.308,00 | 5.494.888,00 | 2.151.580,00 |
| Marcelo de Freitas Assunção | 2007 | 59.166,00    | 210.000,00   | 150.834,00   |

A empresa afirma inicialmente que não estaria obrigada a observar rigorosamente os limites estabelecidos pelas regras do acordo, posto que consoante a parte final do “item 5” do ajuste, haveria a possibilidade de pagamento acima do mínimo garantido. Afirma que o valor excedente apurado pelo fisco diz respeito ao pagamento de valor de remuneração superior aquele previsto na pesquisa mercadológica.

Eis o dispositivo do acordo que foi invocado pela recorrente:

*“Em qualquer hipótese a Icatu Hartford Seguros SA poderá, a seu exclusivo critério, objetivando beneficiar/incentivar seus funcionários, pagar participação nos lucros acima dos valores definidos”*

Para o fisco, esta parte do acordo fere o art. 2. da Lei da PLR, pois permite que o empregador de forma unilateral pague a determinado empregado parcela superior àquela definida segundo as regras claras e objetivas previstas no instrumento de negociação.

Neste ponto não podemos deixar de concordar com a auditoria. Se o empregador, a seu critério, puder a qualquer momento alterar as regras atinentes ao pagamento da PLR, o art. 2. da Lei n. 10.101/2000 vira letra morta.

Em se acolhendo esse procedimento, abre-se uma porta à inserção de rubricas outras no guarda chuva da PLR, permitindo a burla da norma, com conseqüente possibilidade de incorporação de parcelas salariais à participação nos lucros.

A norma que prevê o estabelecimento de regras claras e objetivas definindo os critérios para pagamento da PLR tem por desiderato proteger o trabalhador, que poderá sem dificuldades aferir se o valor que foi pago está em consonância com as cláusulas negociadas. Outra justificativa se exigir a existência de definição das regras do processo de pagamento da rubrica é evitar que sejam excluídos da base de cálculo do benefício previdenciário e do FGTS valores remuneratórios disfarçados de PLR.

Por esse motivo tem o fisco a prerrogativa de requerer a documentação comprobatória do pagamento da participação de modo a aferir se os valores abrigados sob a nomenclatura de PLR estão em consonância com as regras firmadas no acordo entre patrões empregados.

Em outras ocasiões já me manifestei favoravelmente à possibilidade da empresa definir *a posteriori* o percentual de lucro auferido no exercício a ser distribuído aos empregados, mas a situação aqui é outra, posto que não se está definindo o *quantum* do lucro global vai ser repassado aos trabalhadores, mas promove-se modificação na regra de distribuição dos valores individualmente para cada beneficiário. Essa hipótese não pode ser admitida, pois subverte a lógica de previsibilidade na concessão da PLR.

Mais adiante a empresa tenta justificar o pagamento apresentando tabela para se contrapor aos dados apresentados pela auditoria. Alega que o valor pago já havia levado em conta a proporcionalidade do período trabalhado. Asseverou ainda que as remunerações de referência atribuídas a cada funcionário estão compatíveis com a tabela apresentada.

Para compreender esse ponto da contenda é necessária que se apresente com mais detalhes a forma com era calculado o valor da PLR a ser atribuída da cada empregado.

O desempenho individual de cada funcionário era definido tomando como parâmetro o Processo de Gestão de Desempenho do Icatu Seguros, que resultava em classificação nos conceitos A, B, C, D e E, os quais correspondiam, respectivamente, aos desempenhos Excelente, Muito Bom, Bom, Regular e Fraco.

A partir dessa classificação chegava-se a Remuneração Total de Mercado – RTM, estabelecida conforme pesquisa salarial efetuada junto ao Mercado de Seguros e Previdência Privada, observando a Remuneração Total de cada posição/nível nas diferentes referências de mercado, atribuindo-se os valores conforme desempenho individual, conforme abaixo:

- máximo e/ou 90 percentil para funcionários com conceito A
- 75 percentil para funcionários com conceito B
- 50 percentil para funcionários com conceito C
- mínimo de mercado ou 25 percentil para funcionários com conceito D
- zero para funcionários com conceito E

De acordo com o esclarecimento prestado pelo sujeito passivo à fl. 261 do processo n. 16682.720030/2014-24, a Remuneração Total correspondia ao salário de dezembro multiplicado por 13 somado ao valor recebido a título de PLR.

Analisando os cálculos efetuados pelo fisco para os três empregados em questão, pude observar que foram adotados todos os parâmetros estabelecidos no acordo e, de fato, o valor pago está acima do valor acordado, posto que não se considerou que a atuação destes ocorreu apenas em parte do período aquisitivo.

Vale ressaltar que os cálculos apresentados pelo sujeito passivo pecam por não esclarecer em que momento levou em conta a proporcionalidade dos meses trabalhados. Até apresenta um número que denomina de “PLR Integral – 12 meses”, mas não o justifica diante da tabela apresentada à fl. 261 do processo n. 16682.720030/2014-24. Assim essa

memória de cálculo não merece fé, posto que incompatível com outro documento juntado pela própria recorrente.

Tomemos como exemplo o caso do Diretor Presidente, Sr. Marcos Falcão (ver fl. 261 do processo n. 16682.720030/2014-24), que obteve o conceito A, resultado acima do esperado, sendo-lhe atribuída a RTM máxima no exercício de 2006 no montante de R\$ 5.705.822,00. Considerando que a sua RT (salário dezembro X 13 + PLR) foi de R\$ 6.185.747,00 e o valor do PLR efetivamente distribuído foi de R\$ 5.494.888,00, deduz-se que a remuneração auferida no ano foi de R\$ 690.859,00.

Assim, subtraindo-se da RTM o valor da remuneração recebida obtém-se a quantia de R\$ 5.014.963,00, a qual na proporção dos oito meses trabalhados atinge a cifra de R\$ 3.343.308,67, que é o valor de PLR considerado pelo fisco como devido ao empregado.

Seguindo os passos acima não há dificuldade em se concluir que o sujeito passivo carece de razão quando questiona a improcedência do lançamento quanto a esses três segurados.

### **c) Grupo III**

Baseando-se na regra do acordo coletivo segundo a qual os empregados avaliados com conceito “E”, correspondente a desempenho “Fraco”, não poderiam receber a PLR, o fisco incluir no salário-de-contribuição os valores pagos a esse título aos empregados englobados nessa categoria.

Inicialmente deve ser ressaltado que para os funcionários avaliados com o conceito “E” foram lançadas as contribuições relativas às competências 02 e 03/2008. Para a PLR paga em 08/2007 não houve a tributação, posto que o fisco já havia incluído os valores no levantamento “P3”, em razão de quebra da regra legal da periodicidade (ver itens 42 e 43 do relatório fiscal).

Assim, considerou-se como base de cálculo os valores pagos a esse grupo de empregados sob a rubrica “0050 – PLR 2.ª Parcela Institucional”. A nomenclatura utilizada e as competências dos pagamentos não deixam dúvida de que se trata do pagamento da 2.ª parcela da PLR conforme o acordo coletivo firmado em 2007.

A empresa alega que o pagamento a esses empregos ocorreu, para a maioria, em razão da disposição da Convenção Coletiva de Trabalho de 2007, que garantiria o recebimento de um valor mínimo de PLR, inclusive para os empregados das empresas com programas próprios.

De fato, observa-se que a Convenção de 2007 há a garantia de pagamento da PLR mínima entre R\$ 1.100,00 e R\$ 1.300,00 (conforme o salário do empregado), o qual deveria ser repassado até março de 2008, independentemente da apuração do resultado do exercício, a todos os trabalhadores em efetivo exercício em 31/12/2007.

Da tabela apresentada pelo fisco, verifica-se que para esse grupo de empregados a PLR foi distribuída em valores iguais ou inferiores ao mínimo previsto na Convenção Coletiva. Em alguns casos, chega-se a observar que a soma das parcelas pagas em 08/2007 e no início de 2008 corresponde exatamente ao mínimo acima referido.

Para nos posicionarmos sobre essa questão, primeiramente devemos ter em conta que a causa que levou o fisco a tributar essa verba foi o pagamento a trabalhadores que não poderiam ser contemplados em razão do seu desempenho. Em nenhum momento o fisco tencionou desconsiderar os termos da Convenção Coletiva, em razão da falta de metas ou critérios a serem atingidos para pagamento da parcela mínima.

Nessa toada, mesmo entendendo que os ajustes para pagamento da verba em questão não podem, sob pena de afrontar a lei de regência, prescindir da fixação de parâmetros a serem cumpridos para garantir aos trabalhadores o recebimento da PLR, devo me abster de trazer essa questão ao debate, uma vez que esta não constou das razões do lançamento expressas no relatório fiscal. Também não detectei nenhuma consideração da Autoridade Lançadora sobre a impossibilidade de coexistência de convenção e acordo tratando da PLR.

Diante dessas constatações, sou forçado a admitir que havia uma norma coletiva de trabalho que autorizava a empresa a efetuar o pagamento da PLR em valor mínimo, o que me leva ao entendimento de que deve ser afastada a tributação sobre as parcelas pagas aos empregados que receberam em 02 e 03/2008, a esse título, quantia inferior ao mínimo previsto na Convenção Coletiva.

Devem, portanto, ser excluídas da base de cálculo os valores listados no item 25 do relatório fiscal.

Embora se verifique que na competência 08/2007 houve pagamento acima do limite a cinco empregados, esses valores não foram incluídos nos levantamentos PN/PN1, posto que já haviam constado do levantamento P3. Ocorre que afastamos deste último levantamento a competência 08/2007, quando tratamos da questão da periodicidade, o que poderia sugerir que devêssemos voltar a incluir os valores excedentes das remunerações desses cinco empregados nos levantamentos PN/PN1.

Entendo, todavia, que esse não é o melhor procedimento, haja vista que é vedado aos órgãos de julgamento promoverem mudanças nos critérios adotados pelo fisco para a confecção do lançamento, sob pena de se recair no inadmissível julgamento *extra petita*.

Não se pode admitir que em sede de contencioso administrativo seja feito qualquer rearranjo das rubricas de um dado lançamento, no intuito de garantir a procedência de contribuições que seriam excluídas caso se considerasse a forma de apuração adotada pela Autoridade Lançadora. Tal procedimento representaria violenta agressão ao princípio constitucional do devido processo legal, que não permite alteração na peça acusatória pelo órgão responsável pelo julgamento.

#### **d) Grupo IV**

Neste grupo de empregados foram incluídos aqueles que, segundo o fisco, a PLR teria sido paga em valores acima daqueles calculados conforme as regras previstas no acordo. Foi apresentada tabela demonstrativa dos valores excedentes, a qual foi individualizada por empregado.

A empresa apresentou justificativa para cada um dos nove trabalhadores constantes desse grupo. Afirma que os pagamentos foram efetuados dentro da perfeita observância das regras do seu programa de PLR, notadamente quanto à adoção de faixas de remuneração referenciais da pesquisa mercadológica.

Afirmou ainda a inexistência de obrigatoriedade de que os valores repassados a esse título correspondam exatamente ao cálculo efetuado conforme as regras do programa,

posto que as faixas de remuneração representam apenas uma referência, não impedindo a empresa de repassar um valor maior aos seus empregados, mormente, quando a parte final do item 5 do Acordo Coletivo permite que a empresa, a seu exclusivo critério, pague a PLR acima dos valores definidos.

Conforme já me posicionei acima esta disposição do ajuste que permite o pagamento acima dos valores previstos no ajuste contraria a Lei n. 10.101/2000 e as quantias excedentes devem sofrer tributação.

Cabe-me agora aferir se a empresa tem razão quando afirma que, para os empregados em questão, a verba foi paga conforme as regras do acordo.

Não custa recapitular a fórmula negociada entre a recorrente e seus empregados para pagamento da participação. Os empregados eram ranqueados conforme seu desempenho no exercício de apuração e a verba era paga levando-se em conta a remuneração efetivamente recebida (RT) e aquela praticada no mercado (RTM), conforme a seguir.

- máximo e/ou 90 percentil para funcionários com conceito A
- 75 percentil para funcionários com conceito B
- 50 percentil para funcionários com conceito C
- mínimo de mercado ou 25 percentil para funcionários com conceito D
- zero para funcionários com conceito E

Para o fisco, após a conceituação do empregado, a sua RTM seria, no máximo, aquela prevista na tabela correspondente a sua função. A empresa, ao contrário, defendeu que a RTM poderia se situar entre o valor máximo da classe em que foi avaliado o empregado até o valor mínimo da classe subsequente.

Exemplificando, um empregado com conceito “C” para o fisco teria sua RTM limitada ao 50. percentil, ou seja, não poderia ser superior a 50% dos maiores salários pesquisados. A empresa, por sua vez, asseverou que esse funcionário teria como piso para RTM o 50. percentil e como teto a faixa imediatamente superior, podendo o seu salário de referência variar entre 50 a 75% da amostra.

Para mim, o fisco tem razão. O acordo celebrado toma como conceito chave para pagamento da PLR a Remuneração Total do Mercado - RTM, que é atribuída a cada empregado em função do seu desempenho. Subtraindo-se da RTM a Remuneração Total – RT recebida no período obtém-se o valor da PLR.

Atingindo o conceito “A”, o empregado faria jus à RTM no valor máximo obtido na pesquisa de empresas do mercado de seguros e previdência privada.

Percebe-se que a lógica desse mecanismo de cálculo da PLR reside em se atribuir aos empregados a remuneração de mercado compatível com o desempenho em determinada função/cargo.

Caso se admitida, como deseja a requerente, que os valores constante na tabela representam o piso para definição da RTM, seria possível se chegar a pagamentos de PLR acima do máximo pago pelo mercado. Tal raciocínio foge à razoabilidade.

Portanto, a melhor exegese do acordo celebrado para pagamento da verba em questão é o de que os valores constantes da tabela corresponderiam ao teto da RTM a ser atribuída e que a empresa poderia fixar esse valor entre o máximo da classe anterior até o máximo da classe correspondente à avaliação do empregado.

Assim, o conceito "A" iria do 75. percentil até o máximo; o conceito "B" do 50. percentil até o 75. percentil; o conceito "C" do 25. percentil até o 50. percentil e o conceito "D" do menor salário do mercado até o 25. percentil.

Feitas essas consideração, entendo que deva ser mantida a tributação da verba para os empregados abrigados no Grupo 4.

### **Conclusão**

Voto por afastar o pedido de sobrestamento do feito e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para excluir da apuração as competência 01 e 08/2007 para o levantamento P3 e os valores listados no item 25 do relatório fiscal.

Kleber Ferreira de Araújo.