



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.722382/2014-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.582 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO. SINDICATO. BASE TERRITORIAL.

Para fins de averiguar a negociação entre a empresa e seus empregados, prevista no artigo 2º da Lei 10.101/2000, a representatividade do sindicato está restrita à sua base territorial definida no estatuto e com aprovação do Ministério do Trabalho e Emprego. Desse modo, o Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa não se aplica a empregados de categorias e localidades não abrangidas pelos limites de representação das entidades sindicais que participaram da negociação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCENTIVO À PRODUTIVIDADE. DIREITOS DOS TRABALHADORES. PROTEÇÃO. ACORDO DE NEGOCIAÇÃO. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

Com vista à incentivar a produtividade, garantir proteção aos direitos dos trabalhadores e o comprometimento destes com o atingimento das metas, a determinação legal quanto à pactuação prévia de acordo destinado à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa exige que o acordo tenha sido definido e assinado antes de começar a execução do programa para pagamento de tal verba, ou seja, antes de ter iniciado o período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas definidas no acordo.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) deve trazer, no instrumento de negociação assinado, de forma clara e objetiva, todas as regras que permitam ao empregado entender os critérios de aferição da sua produtividade e da empresa, e calcular a parcela da PLR a que terá direito.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência, quando há nos autos elementos suficientes para a convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior (relator), Gabriel Tinoco Palatnic, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 9ª Tuma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão nº 14-59.024 (fl. 331), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

O presente auto de infração é destinado ao lançamento da contribuição devida pela empresa à Seguridade Social e aos terceiros, incidente sobre as parcelas pagas aos segurados empregados sob a denominação de “Participação nos lucros – 059”.

Relata, a autoridade fiscal, ter examinado os documentos apresentados pelo contribuinte, tais como folhas de pagamento e os instrumentos de acordo para pagamento de PLR, constatando que os acordos formalizados correspondem a somente 2 estabelecimentos da empresa: Manaus e Rio de Janeiro e, ainda, que os mesmos encontravam-se em desconformidade com a legislação vigente.

Ao analisar o acordo firmado para a filial em Manaus (CNPJ 61.545.393/0001-06), constatou que o mesmo não poderia ser aceito como documento apto a afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas a esse título por não possuir regras claras quanto às metas a serem atingidas pelos funcionários, por prever regras imprecisas sobre o montante a ser pago, tornando impossível ao segurado saber a quantia a receber, por ter sido celebrado após o período em que as metas deveriam ser cumpridas (os resultados aferidos referem-se ao período entre 01/01/2009 e 31/12/2009 e o acordo foi celebrado em 17/12/2009) e por não possuir registro no Ministério do Trabalho e Emprego, conforme preceitua a CLT.

Em relação ao instrumento celebrado para o estabelecimento do Rio de Janeiro, o auditor fiscal menciona ser este praticamente uma cópia do acordo firmado com o estabelecimento de Manaus, repetindo as mesmas deficiências apontadas acima. Além disso, o acordo para pactuação do pagamento da PLR nesta filial foi realizado por uma

comissão na qual não existia representante indicado pelo sindicato da categoria, contrariando o que preceitua a Lei nº 10.101/2000.

Em relação aos demais estabelecimentos da empresa, informa que nenhum instrumento de acordo foi apresentado. Foi informado pela empresa, que os acordos feitos com os trabalhadores dos estabelecimentos de Manaus e Rio de Janeiro se aplicariam a todos os empregados da empresa, tese esta que foi desconsiderada pela fiscalização por não estar em conformidade com a legislação vigente. De acordo com a autoridade fiscal, o alcance de um acordo ou uma convenção coletiva se restringe à categoria profissional abrangida pela base territorial do sindicato respectivo, sendo incabível a extensão para outros estabelecimentos.

Conclui, a fiscalização, que apesar da parcela paga receber a denominação de PLR, os pagamentos foram realizados de maneira incondicionada uma vez que não houve qualquer estímulo ao trabalhador na busca por melhores resultados, sendo, dessa forma, considerada como remuneração integrante do salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

O auto de infração é composto pelos seguintes debs:cad:

- Debscad nº 51.071.031-0 – parte patronal;
- Debscad nº 51.071.030-1 – contribuição devida aos terceiros (FNDE, INCRA Sesi, SENAI e SEBRAE). Em relação ao estabelecimento 61.454.393/0001-06 o relatório fiscal menciona a existência de convênio para recolhimento direto das contribuições ao Sesi e ao SENAI, motivo pelo qual as mesmas não foram objeto de lançamento. Para os demais estabelecimentos da empresa, a alíquota aplicada foi de 5,8%.

IMPUGNAÇÃO

Por não concordar com os termos da autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, o seguinte.

Abrangência dos acordos coletivos celebrados

Aduz, primeiramente, ter celebrado acordo coletivo com seus empregados estabelecendo os critérios para pagamento, em 2010, da participação nos lucros e resultados referente ao ano de 2009. Que os acordos assinados foram precedidos da constituição de uma comissão de empregados e incentivavam a produtividade, vinculando-se à existência de resultados positivos, com regras claras e objetivas. Além disso, afirma ter sido respeitada a periodicidade prevista em lei no seu pagamento.

Que os referidos acordos foram registrados no Sindicato dos municípios do Rio de Janeiro e de Manaus. Afirma, porém, que a política salarial da impugnante deve ser uniforme em todo o território nacional e os acordos não fazem restrição aos empregados com direito a tal participação, sendo explícito ao definir como elegíveis todos os empregados, conforme definição do artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., desde que tenha trabalhado no ano em referência.

E que o seu registro foi realizado nos municípios de Manaus, pois é onde fica a sede da empresa e do Rio de Janeiro, onde se encontra a sede de sua holding e onde centraliza a sua administração.

Menciona que em ação fiscal anterior, foi reconhecida a improcedência da autuação quanto a esse aspecto, reconhecendo ser adequada a extensão dos efeitos dos acordos a todos os estabelecimentos da empresa.

Argumenta que até mesmo diante da ausência da intervenção de um sindicato, a verba paga não poderia ser desnaturada para fins previdenciários, citando trecho de jurisprudência do STJ. E sob esse fundamento, argumenta que a ausência de registro do acordo coletivo nos demais municípios onde a impugnante conta com filiais não constitui fato relevante para desnaturar o pagamento da PLR.

Que a jurisprudência pátria vem entendendo que, uma vez respeitada a essência da lei, de modo que o pagamento constitua um incentivo à produtividade, com regras claras e objetivas e atendida a periodicidade mínima de pagamento, o pagamento da PLR não atrai a tributação pela contribuição previdenciária.

E defende a existência de paradoxo na atuação da fiscalização: ao mesmo tempo em que entende, para fim de validade do acordo coletivo de trabalho, que cada estabelecimento da empresa representa um contribuinte autônomo, no momento da atuação trata todos os estabelecimentos como uma só empresa, ao autuar a matriz por supostos débitos gerados em filiais.

Celebração dos acordos coletivos durante o período aquisitivo

Defende, neste tópico, a improcedência dos argumentos apresentados pela fiscalização mencionando que a lei não estabelece de maneira expressa qualquer prazo para a elaboração do acordo, exigindo apenas a sua celebração previamente ao pagamento.

Transcreve jurisprudência do CARF sobre o assunto.

Requer, sob esse fundamento, a improcedência do lançamento fiscal no que diz respeito à impossibilidade de acordo coletivo formalizado no final do período aquisitivo.

Regras claras e objetivas

Insurge-se, a impugnante, contra a afirmação apresentada pela fiscalização acerca da inexistência de regras claras e objetivas para o pagamento da PLR.

Menciona que os acordos coletivos assinados estabelecem as normas estruturais da participação nos lucros e resultados, definindo os empregados elegíveis a recebê-la, a data do pagamento e a metodologia utilizada para cálculo.

Esclarece que a participação depende tanto do atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais da empresa bem como das metas individuais, discutidas no início do ano e registradas em formulário próprio de cada empregado, denominado performance management.

Esclarece, em seguida, o modo de cálculo para pagamento da PLR em relação aos empregados, de acordo com o nível que o mesmo ocupa na empresa. E persistindo dúvidas sobre a forma de cálculo mencionada, requer a realização de diligência in loco no seu estabelecimento do Rio de Janeiro, onde se localiza o seu escritório administrativo, apresentando os quesitos que entende cabíveis.

Requer, ao final, a procedência da defesa apresentada para que seja anulado o auto de infração lavrado.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 14-59.024 (fl. 331), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PAGA EM DESCONFORMIDADE COM A LEI.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com as disposições constantes na Lei nº 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 348 e seguintes, reiterando os termos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

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

Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância

Em sua peça recursal, o Contribuinte pugna pela nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, aduzindo que o órgão julgador de primeira instância não teria se manifestado acerca do seu pedido de diligência.

Ocorre que, tendo aquele Colegiado de origem enfrentado todas as matérias objeto da autuação e, por conseguinte, da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, outra não pode ser a conclusão, senão a de que, para a DRJ – tal como para este relator - há, nos autos, elementos suficientes para o julgamento do feito, sendo prescindível a realização de diligência.

Afasta-se, assim, a nulidade da decisão recorrida suscitada pela Recorrente.

Da Autuação

Conforme exposto no relatório supra, o presente auto de infração é destinado ao lançamento da contribuição patronal previdenciária e de terceiros, incidente sobre as parcelas pagas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa – PLR, por ter, a fiscalização, entendido pelo descumprimento dos requisitos legais no seu pagamento, fato que determinou a sua inclusão no salário de contribuição para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Os requisitos legais, tidos como infringidos pelo Contribuinte de acordo com a fiscalização, são:

- (i) abrangência territorial dos acordos coletivos;
- (ii) assinatura dos planos no final do período aquisitivo; e
- (iii) ausência de regras claras e objetivas.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos em destaques, fazendo, inicialmente, tal como o fizeram a DRJ e o Contribuinte em sua peça recursal, uma breve apresentação da legislação aplicável ao caso em análise.

Da PLR

Nos termos do artigo 7º, XI da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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;

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei nº 10.101/2000, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei nº 8.212/1991 (artigo 28, §9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, vigentes à época dos fatos:

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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

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 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.

§ 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.

Da Abrangência Territorial

Neste ponto, defende o Recorrente que os acordos foram registrados no Sindicato dos Municípios do Rio de Janeiro e de Manaus. Afirma, porém, que a sua política salarial da deve ser uniforme em todo o território nacional e os acordos não fazem restrição aos empregados com direito a tal participação, sendo explícito ao definir como elegíveis todos os empregados, conforme definição do artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., desde que tenha trabalhado no ano em referência.

Prossegue informando que registro foi realizado nos municípios de Manaus, pois é onde fica a sede da empresa e do Rio de Janeiro, onde se encontra a sede de sua holding e onde centraliza a sua administração.

Menciona que em ação fiscal anterior, foi reconhecida a improcedência da autuação quanto a esse aspecto, reconhecendo ser adequada a extensão dos efeitos dos acordos a todos os estabelecimentos da empresa.

Argumenta que até mesmo diante da ausência da intervenção de um sindicato, a verba paga não poderia ser desnaturada para fins previdenciários, citando trecho de jurisprudência do STJ. E sob esse fundamento, argumenta que a ausência de registro do acordo coletivo nos demais municípios onde a impugnante conta com filiais não constitui fato relevante para desnaturar o pagamento da PLR.

Que a jurisprudência pátria vem entendendo que, uma vez respeitada a essência da lei, de modo que o pagamento constitua um incentivo à produtividade, com regras claras e objetivas e atendida a periodicidade mínima de pagamento, o pagamento da PLR não atrai a tributação pela contribuição previdenciária.

E defende a existência de paradoxo na atuação da fiscalização: ao mesmo tempo em que entende, para fim de validade do acordo coletivo de trabalho, que cada estabelecimento da empresa representa um contribuinte autônomo, no momento da autuação trata todos os estabelecimentos como uma só empresa, ao autuar a matriz por supostos débitos gerados em filiais.

A DRJ, corroborando o entendimento perfilhado pela fiscalização, concluiu que *o argumento apresentado encontra óbice nas disposições constantes no artigo 8º da Constituição Federal e no artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho. Isso porque as normas coletivas sindicais devem observar o princípio da territorialidade, segundo a qual o local da prestação de serviços é o que define a aplicação da norma convencional, considerando que a negociação efetivada espelha as condições de trabalho verificada naquela região. Necessária, portanto, a observância da base territorial do sindicato que abrange a categoria.*

CF/88

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

II - é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município;

CLT

Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

Pois bem!

Essa matéria não é nova neste Colegiado, tendo este Relator acompanhado o entendimento do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, quando do julgamento do PAF nº 10805.721978/201672, consubstanciado no Acórdão nº 2402-007.237, no seguinte sentido:

Neste ponto, é necessário recordar que a não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

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;

E diferentemente do que costumeiramente se afirma, a PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido, não deixam margem para dúvidas. Essa circunstância tem passado despercebida, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

- 1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.
- 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.
- 3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.

4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, inclusive para viabilizar a fruição do direito à PLR pela maioria dos trabalhadores da empresa, sendo oportuno rememorar a seguinte lição doutrinária:

[...] numa primeira acepção, representa o princípio protetor a atuação sobre as normas disponíveis, para que, havendo duas ou mais soluções possíveis, seja priorizada aquela que melhor atende aos anseios do direito do trabalho do ponto de vista da decência do trabalho, da dignidade do trabalhador e do avanço da legislação social, o que pode ser resumido pela expressão da norma mais favorável.

(Homero Batista Mateus da Silva, Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Parte Geral, Ed. Elsevier, fls. 224)

O sindicato da matriz ou do estabelecimento que concentra a produção da empresa tem grande representatividade sobre os direitos dos trabalhadores, sendo razoável admitir a extensão do acordo coletivo por ele firmado, para outras localidades. Tal circunstância não passou despercebida quando do julgamento do PAF 10283.720828/2011-74, da mesma empresa Recorrente, *in verbis*:

"Do exame dos autos, em confronto com as peças carreadas à impugnação, em especial dos acordos coletivos de fls 182/191, arquivados na entidade sindical dos trabalhadores dos Municípios de Manaus e Rio de Janeiro, assinados por comissão representativa dos empregados da impugnante, cuja cláusula 2ª define como elegíveis, a receber essa participação, todos os empregados da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, segundo disposto no artigo 3º da CLT, e uma vez considerados pela fiscalização como válidos e regulares esses acordos, relativamente aos estabelecimentos CNPJ 61.454.393/0001-06, 61.454.393/0006-02 e 61.454.393/0007-93, concluo pela abrangência de seus efeitos a todos os segurados da empresa, de todas os demais estabelecimentos, quais sejam: CNPJ 61.454.393/009-55, 61.454.393/0011-70, 61.454.393/0014-12 e 61.454.393/0015-01."

Este E. Conselho também já se manifestou neste mesmo sentido. É o que se verifica, pois, no julgamento do PAF 10805.721660/201519, como se vê no seguinte trecho do voto condutor do acórdão, de autoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

Ora, havendo determinação do Direito do Trabalho do uso de norma mais favorável e não havendo vedação do Direito Tributário para tanto ainda mais quanto ao gozo de direitos constitucionais é forçoso reconhecer que a extensão de acordo sobre a PLR firmado com sindicato representativo da categoria profissional de determinada localidade que contém quantidade representativa de trabalhadores da empresa (matriz ou estabelecimento que concentra o cerne da produção), pode ser estendido aos demais trabalhadores sem descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

Ademais, e como bem pontuado no julgamento do PAF 10805.723248/2013-63, tem-se que:

[...] a questão a ser apreciada diz respeito a possibilidade de aplicabilidade do Acordo Coletivo de Trabalho supra mencionado amparar os trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

Em regra, o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Entretanto, o entendimento do Ministério do Trabalho e Emprego, sintetizado na Ementa nº 12, aprovada pela Portaria nº 1, de 22 de março de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2002, é no sentido de que esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado, *in verbis*:

CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Empresa que presta serviço em local diverso de sua sede, independentemente de possuir filial neste local, deve atender às condições de trabalho e salariais constantes do instrumento coletivo firmado pelos sindicatos do local da prestação do serviço, em virtude das limitações decorrentes dos critérios de categoria e de base territorial, ainda que não tenha participado da negociação de que resultou a convenção coletiva. Ficam ressalvados os princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e de direito adquirido, bem como as hipóteses de transferência transitória do empregado, nos termos do § 3º, do art. 469, da Consolidação das Leis do Trabalho” Por certo, o pagamento da PLR nos termos do Acordo Coletivo negociado, inclusive para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, configura direito adquirido dos empregados que se enquadrem nos critérios estabelecidos no instrumento coletivo.

Destarte, concluo que o referido acordo coletivo de trabalho tem o condão de amparar a PLR paga aos seus empregados, inclusive, aos trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

Ou seja, a extensão da PLR pactuada em acordo coletivo de trabalho para trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, não é, por si só, fato que altere a natureza do pagamento efetuado.

Nesse contexto, o recurso voluntário deve ser provido neste ponto.

Da Data de Assinatura dos Planos

Afirma a fiscalização que, para fazer valer o que dispõe o § 1º do art 2º da Lei nº 10.101/2000, que determina a existência de regras e objetivas, mecanismos de aferição, etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Já o Contribuinte basicamente defende a improcedência dos argumentos apresentados pela fiscalização mencionando que a lei não estabelece de maneira expressa qualquer prazo para a elaboração do acordo, exigindo apenas a sua celebração previamente ao pagamento.

Afirma que a fiscalização e a decisão da DRJ parecem ignorar que a obtenção de lucro por uma sociedade advém de um esforço conjunto de seus empregados, razão pela qual não se pode negar a possibilidade de formalização de PLR após o início do período aquisitivo, mas antes do seu pagamento.

Pois bem!

Como já mencionado, a Lei nº 10.101/2000, em seu art. 2º, prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional, conforme já mencionado no presente voto, inclusive.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “será objeto de negociação”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de

integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Outro ponto relevante a ser destacado é que, enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório, por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados, etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, enquanto que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Destaque-se, ainda, que, conforme sinalizado pela Recorrente, *os acordos coletivos contém normas estruturais da PLR, definindo os empregados elegíveis a recebê-la, a data do pagamento e a metodologia utilizada pela empresa para cálculo*, sendo certo que, de acordo com os referidos programas, *depreende-se que a participação depende do atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais da empresa (a obtenção do resultado positivo, é lógico), previamente determinadas por meio do plano de negócios, bem como das metas individuais, discutidas no início do ano e registradas em formulário próprio para cada empregado (performance management).*

Como se vê, além das normas estruturais da PLR, previstas nos competentes acordos, cada empregado tinha suas próprias metas individuais / por equipe, devidamente registradas em formulário próprio para cada empregado (performance management), as quais, ressalte-se, eram estabelecidas no início do ano.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR não desnatura os planos, devendo o recurso voluntário também ser provido neste particular.

Das Regras Claras e Objetivas

Neste ponto, destaca a fiscalização que os acordos coletivos de trabalho não respeitaram o disposto no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, em virtude de não apresentarem regras claras e objetivas acerca das metas a serem atingidas e, ainda, da participação a que faria jus o empregado na hipótese de atingimento da meta.

O Recorrente, por sua vez, esclarece que os acordos coletivos assinados estabelecem as normas estruturais da participação nos lucros e resultados, definindo os empregados elegíveis a recebe-la, a data do pagamento e a metodologia utilizada para cálculo.

Destaca, ainda, que a participação depende tanto do atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais da empresa bem como das metas individuais, discutidas no início do ano e registradas em formulário próprio de cada empregado, denominado *performance management*.

Pontua, em seguida, o modo de cálculo para pagamento da PLR em relação aos empregados, de acordo com o nível que o mesmo ocupa na empresa.

Pois bem!

Vejamos o que dizem os acordos no que tange às regras / metas:

CLÁUSULA TERCEIRA – DAS METAS

3.1. Em atendimento ao parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00, o pagamento de valores a título de Participação nos Resultados fica condicionado ao cumprimento, pelos Empregados, das metas estabelecidas pelo presente acordo.

3.2. As metas ora estabelecidas serão compostas, por fatores relacionados à performance individual de cada Empregado, em todos os níveis, e a performance obtida pela **RECOFARMA**.

3.3. Serão considerados como metas relacionadas à performance individual, aquelas discutidas no início do ano, entre Gerentes e Empregados, devidamente registradas em formulário próprio, denominado de *Performance Management*, as quais serão devidamente alinhadas com os objetivos previamente estabelecidos para as respectivas áreas dos Empregados e para a **RECOFARMA** como um todo. Os resultados esperados devem estar claramente definidos.

3.4. Para a mensuração da performance da **RECOFARMA** será considerado o atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais, previamente determinados para a empresa, por meio do plano de negócios da *The Coca-Cola Company*.

3.5. Basicamente, essas metas referem-se, ao resultado do negócio da empresa no Brasil, cujo reflexo no resultado Corporativo da Companhia em âmbito mundial poderá alterar o presente acordo de forma positiva ou negativa, resultando nos efeitos previstos no **item 1.3**.

CLÁUSULA QUARTA – DA AFERIÇÃO DAS METAS

4.1. O atingimento ou não das metas e objetivos relacionados ao desempenho individual, será determinado através de uma avaliação efetuada entre o Gerente e o Associado, levando em conta os resultados alcançados em cada um dos objetivos previamente definidos.

4.2. Essa avaliação será efetuada entre os meses de novembro e dezembro de 2009.

CLÁUSULA QUINTA – DA FORMA DE PAGAMENTO E DO VALOR

5.1. O Resultado final da avaliação prevista no **item 4.1** será expresso através de um conceito previamente estabelecido, conforme definição representada na tabela abaixo:

Conceitos de Recomendação do PNR	
Sigla	Conceito
EP	Excedeu constantemente os objetivos contratados
SP	Cumpriu e ocasionalmente excedeu as metas
DP	Alcançou alguns, mas não todos os objetivos acordados
NP	Não alcançou os objetivos acordados.
TN	Muito novo no cargo

5.2. Os conceitos para pagamento da Participação nos Resultados, recomendado pelo Gerente do Associado, corresponderão aos percentuais que serão aplicados sobre o *target* do nível salarial correspondente (conforme definido na tabela abaixo), tendo como base o salário do associado em 31 de dezembro de 2009. Caso ocorram promoções ao longo do ano de 2009, será considerando o número de dias trabalhados em cada nível salarial e o seu *target* correspondente. O período anterior a promoção terá como base o salário do associado no dia anterior a este evento e o período posterior a promoção terá como base o salário em 31 de dezembro de 2009.

Níveis Profissionais dos Associados		
Nível	Qualificação Profissional	Target
15	Cargos de Direção, Gerenciais e Profissionais	Salário Anual(a)
14		
13		
12		
11		
10		
1 - 9	Produção e Administrativo	Salário Anual(b)



(a) O Salário Anual é equivalente ao salário mensal (de dezembro do respectivo ano) x 13,8; neste caso o target varia de 10% a 35% do salário anual.

(b) O Salário Anual é equivalente ao salário mensal (de dezembro do respectivo ano) x 13,8; para esses níveis o target é de 7,25% do salário anual.

5.3. O valor pago a todos os empregados de todos os níveis poderá variar de 0 a 160%, aplicado sobre os respectivos *targets*. Estando o valor final, condicionado ao ajuste final, a ser efetuado em conformidade com os resultados alcançados pela Divisão/América Latina/Mundial.

Ora, no entender deste Relator, os acordos em questão possuem sim regras claras e objetivas, sem olvidar que os mesmos foram celebrados com a participação da Comissão Representante dos Empregados, com a participação do respectivo sindicato.

Observe-se que a Cláusula Terceira é expressa ao prever que as metas serão compostas por fatores relacionados à performance individual de cada um dos empregados e a performance obtida pela Companhia.

No que tange à performance individual, referidos instrumentos estabelecem que “serão consideradas como metas aquelas discutidas no início do ano, entre gerentes e empregados, devidamente registradas em formulário próprio, denominado de Gerenciamento de Desempenho, as quais serão devidamente alinhadas, com os objetivos previamente estabelecidos para as respectivas áreas dos empregados e para a RECOFARMA MANAUS como um todo.”

Sobre o tema, a Recorrente esclarece que, *ao contrário do que faz crer a decisão da DRJ, o acordo define, explicitamente, que, no caso de empregados dos níveis 10-15, a proporção irá variar de 10% a 35% do salário anual, enquanto empregados de níveis inferiores estão aptos a receber 7,25% do salário anual. A depender do atingimento ou não das metas*

individuais, a participação base irá variar de 0% a 160%, contendo o acordo coletivo os possíveis “conceitos de recomendação” que o empregado pode receber.

Essa é, pois, a estrutura básica do cálculo da PLR prevista nos acordos coletivos em análise. Todavia, conforme destacado pela Recorrente, há uma orientação global, à qual todos os empregados tem acesso pela intranet da Companhia, que detalha a forma de cálculo dessa participação. Referido documento, informa a Recorrente, é coloquialmente denominado de “métrica”.

Esclareça-se, desde já, que o fato de o detalhamento do cálculo da PLR está consignado em documento apartado do acordo coletivo em nada desnatura referido programa:

- primeiro porque não há, na legislação de regência da matéria, nenhuma vedação neste sentido;

- segundo porque o próprio acordo, celebrado com a participação do Comitê dos Empregados, bem como do respectivo sindicato, expressamente prevê essa possibilidade;

- por fim, mas não menos importante, referida previsão se justifica em face do tamanho e do porte da Recorrente, que se trata de Companhia com dimensões globais, não sendo razoável, pois, que todo o detalhamento do cálculo da PLR, para todos os funcionários, de todos os níveis, constasse expressamente do Acordo Coletivo. Caso assim fosse, referida exigência – que não encontra amparo na legislação, ressalte-se - tratar-se-ia de medida contraprocudente.

No que tange à “Métrica” em questão, esta, além de definir a proporção do salário aplicável a cada empregado de nível 10 ou superior, traz a fórmula de cálculo da efetiva a que cada empregado faz jus, dependendo do “conceito de recomendação” que ele atingir, conforme quadro abaixo:

Performance	% da participação base
Excedeu constantemente os objetivos contratados (excepcional)	125% - 160%
Cumpriu e ocasionalmente excedeu as metas (bem sucedida)	90% - 125%
Alcançou alguns, mas não todos os objetivos acordados (em desenvolvimento)	0% - 90%
Não alcançou os objetivos acordados	0%
Muito novo no cargo (ingressou no segundo semestre)	0% - 100%

Ainda no que tange ao tema em análise, esclarece a Recorrente que *cada empregado possui metas (objetivos) individuais, em documento próprio, também constante do sistema interno, a partir de onde seria possível avaliar o grau de sua performance.*

Registre-se, mais uma vez e pela sua importância que, referidas metas internas individuais:

(i) estão devidamente respaldadas pelo Acordo Coletivo, o qual é expresso ao estabelecer que *serão consideradas como metas aquelas discutidas no início do ano, entre gerentes e empregados, devidamente registradas em formulário próprio, denominado de Gerenciamento de Desempenho, as quais serão devidamente alinhadas, com os objetivos previamente estabelecidos para as respectivas áreas dos empregados;* e

(ii) justifica-se em razão do porte da Companhia - de dimensões globais, como já afirmado – não sendo crível imaginar que o Acordo Coletivo estipulasse todas as metas de forma detalhadas para todos os empregados, áreas, setores, etc.

Por fim, e tal qual igualmente previsto no Acordo Coletivo, existe, ainda, um ajuste final no cálculo da PLR em virtude do atingimento ou não das metas e dos objetivos operacionais e comerciais da empresa, conforme detalhamento constante da “Métrica”.

Por todo o exposto, não há que se falar, *in casu*, em ausência de regras claras e objetivas no Acordo Coletivo, pelo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste particular.

Do Pedido de Diligência

Considerando-se que há, nos autos, elementos de prova para formação da convicção do julgador, indefere-se o pedido de diligência formulado.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto à regularidade da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos empregados, em especial no que diz respeito ao cumprimento das exigências legais para que tal pagamento não integre a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Segundo destacado no voto vencido, tais exigências correspondem à:

- (i) abrangência territorial dos acordos coletivos;
- (ii) assinatura dos planos no final do período aquisitivo; e
- (iii) ausência de regras claras e objetivas.

Da abrangência territorial dos acordos coletivos

Antes de considerações outras, vejamos, primeiramente, o entendimento da fiscalização consignado no relatório fiscal, fl. 208, e mantido pela decisão recorrida:

Para os demais estabelecimentos (CNPSs 61.454.393/0007-93, 61.454.393/0009-55, 61.454.393/0011-70, 61.454.393/0014-12, 61.454.393/0015-01) **nenhum instrumento de acordo feito com os trabalhadores para o pagamento de PLR foi apresentado pela empresa. Ao contrário, o contribuinte afirma [...] que os únicos instrumentos apresentados (de Manaus e Rio de Janeiro) aplicam-se aos demais estabelecimentos** (resposta de 22/09/2014).

Conforme já exposto a respeito da base territorial, de acordo com a lei e o entendimento dos tribunais superiores, o alcance de um acordo ou mesmo convenção coletiva restringe-se à categoria profissional abarcada na base territorial objeto do acordo. Portanto, é incabível a extensão para outros estabelecimentos, sem que os sindicatos de

cada uma dessas bases, tenham participado das negociações ou no mínimo assinado¹ o acordo correspondente, promovendo o arquivamento junto às DRTs jurisdicionantes.

Ou seja, mesmo que os dois instrumentos de negociação estivessem em conformidade com a legislação, o que não é o caso, não poderiam ser considerados em vigor nas outras bases territoriais como afirmou o contribuinte.

(Grifos no original)

Conforme se observa na transcrição, além dos acordos celebrados com os sindicatos de abrangência territorial das unidades de Manaus e do Rio de Janeiro não estarem em plena conformidade com a legislação, a empresa teria aplicado esses acordos a cinco outras unidades, cujos sindicatos apresentam bases territoriais diferentes.

Acontece que o art. 2º da Lei 10.101, de 19/12/00, é bem claro ao determinar a participação do sindicato na negociação, a qual pode ocorrer mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo. Vejamos:

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;

II - convenção ou acordo coletivo.

Portanto, segundo se extrai dos dispositivos acima, o acordo de PLR deverá ser objeto de negociação entre empresa, empregados e sindicato.

E a exigência quanto ao cumprimento dessa norma, longe de ser um rigor interpretativo, em verdade, visa proteger os interesses dos trabalhadores, que ocupam o polo mais frágil da relação estabelecida entre empregadores e empregados.

Ademais, mesmo o Relator entendendo que a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR representa uma imunidade, ao acompanhar o entendimento do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, exarado no Acórdão nº 2402-007.237, vemos que no âmbito previdenciário, a regra do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, se amolda, de fato, a uma isenção, nos seguintes termos:

Art. 28 [...]

[...]

§ 9º 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;

Nessa linha, inclusive, foi a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e consignada no julgamento do RE 856.160/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, realizado em 4/6/09²:

¹ Em que pese, aparentemente, a fiscalização aceitar a simples assinatura do acordo, pelo sindicato, segundo esse excerto do relatório fiscal, entendemos ser imprescindível a efetiva participação da entidade sindical nas negociações, que não pode ser suprida com a mera assinatura (anução) do acordo já finalizado.

² Informativo nº 397 do STJ.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. **O gozo da isenção fiscal** sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconhecido por esta Corte.

5. Recurso especial não provido

(Grifo nosso)

Sendo assim, devemos atentar para o comando do art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, que determina a interpretação literal para a legislação que disponha sobre outorga de isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

E nesse particular, tratando-se de isenção tributária, entendemos que a interpretação literal deve estar limitada à expressão literal da norma, conforme assim leciona Hugo de Brito Machado³:

Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

Logo, se o art. 2º da Lei 10.101/00 determina a participação do sindicato dos empregados na negociação para recebimento da PLR, uma interpretação que dispensa a efetiva participação da entidade sindical viola frontalmente o comando legal e fere o direito dos trabalhadores de se verem representados por seu sindicato, razão pela qual não há como ser flexibilizada essa norma de modo a se aceitar um acordo firmado como um sindicato de base territorial distinta daquela dos empregados a serem beneficiados pela PLR.

Lembrando que a base territorial dos sindicatos é prevista na própria Carta Republicana, que assim dispõe:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

[...]

II - é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município;

³ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 32ª edição, Malheiros, São Paulo, 2011, p. 114.

E não é só. A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), Decreto-Lei 5.452, de 1º/5/43, também dispõe sobre a base territorial de atuação dos sindicatos:

Art. 516 - Não será reconhecido mais de um Sindicato representativo da mesma categoria econômica ou profissional, ou profissão liberal, em uma dada base territorial.

Art. 517. Os sindicatos poderão ser distritais, municipais, intermunicipais, estaduais e interestaduais. Excepcionalmente, e atendendo às peculiaridades de determinadas categorias ou profissões, o ministro do Trabalho, Indústria e Comércio poderá autorizar o reconhecimento de sindicatos nacionais.

§ 1º O ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, outorgará e delimitará a base territorial do sindicato.

§ 2º Dentro da base territorial que lhe for determinada é facultado ao sindicato instituir delegacias ou seções para melhor proteção dos associados e da categoria econômica ou profissional ou profissão liberal representada.

Portanto, no caso dos autos, a eventual participação dos sindicatos dos trabalhadores das unidades de Manaus e do Rio de Janeiro não tem o condão de suprir a falta de participação dos sindicatos dos trabalhadores das outras cinco unidades.

Aliás, seguiu nessa linha o Acórdão nº 2402-006.659, proferido por esta Turma, na sessão de julgamento de 3/10/18:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). AUSÊNCIA DE INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. SINDICATOS COM BASE TERRITORIAL LIMITADA AO ESTATUTO. DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Para fins de averiguar a negociação entre a empresa e seus empregados, prevista no artigo 2º da Lei n. 10.101/2000, a representatividade do sindicato está restrita a sua base territorial definida no estatuto e com aprovação do Ministério do Trabalho e Emprego e o Acordo Coletivo de Trabalho que instituiu Plano de PLR não se aplica a empregados de categorias e localidades não abrangidas pelos limites de representação das respectivas entidades sindicais.

Da assinatura dos planos no final do período aquisitivo

Entre as suas razões de decidir, alega o Relator do voto vencido que a lei não estabeleceu uma data limite para a formalização da negociação voltada ao pagamento da PLR, e que não “competete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional”. Contudo, não comungamos desse entendimento.

Inicialmente, insta trazermos à baila o comando presente na Lei 10.101/00 quanto à pactuação prévia para o pagamento da PLR:

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.

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:

[...]

§ 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.

Da exegese desses dispositivos, nota-se que a PLR se constitui não só em um instrumento de integração entre capital e trabalho, mas também em um incentivo à produtividade. Dessa forma, seu pagamento deve estar sujeito a mecanismos de aferição da produtividade, da qualidade e da lucratividade da empresa, mediante programas de metas e resultados.

Nesse contexto, tem-se por condição necessária a avaliação do desempenho da empresa e de seus empregados, e o comprometimento destes com o atingimento das metas.

Ora, se o pagamento da PLR está sujeito ao atingimento de metas e a Lei 10.101/00 estabelece, expressamente, em seu art. 2º, § 1º, inciso II, que os “programas de metas, resultados e prazos” devem ser “pactuados previamente”, por decorrência lógica, o acordo tem que ser definido e assinado antes de começar a execução do programa, ou seja, antes de iniciar do período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas, o que não ocorreu no presente caso, como será visto adiante.

Ademais, à luz do já tratado art. 111, do CTN, não cabe aqui nem a interpretação teleológica e nem a interpretação axiológica, com “norte” nos “direitos sociais”, segundo pretende o Relator, mas apenas a aplicação pura do texto legal. Até por que, seguindo esse caminho hermenêutico, daremos mais segurança aos direitos sociais, em especial aos direitos dos trabalhadores, pois, se aceitarmos, *contra legem*, que determinado acordo possa ser assinado após iniciado o período de avaliação, na expectativa de que os trabalhadores tenham tido ciência do acordo que seria assinado futuramente, poderemos, sim, estar colocando em risco os direitos sociais, uma vez que estaremos abrindo mão de uma regra clara da lei para decidirmos com base nas subjetividades afetas ao quadro fático que envolve cada programa de PLR.

Por outro lado, se o acordo for assinado previamente à execução do programa de PLR, ou seja, antes do início do período que será objeto de avaliação, estará em perfeita consonância com o art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei 10.101/00, no aspecto temporal, o que reduzirá, enormemente, a possibilidade de desconhecimento, por parte dos empregados, das regras referentes ao plano, quando da sua execução.

Nessa perspectiva, se conclui, portanto, que a pactuação prévia produz duplo efeito protetivo: (a) protege o crédito previdenciário contra o gozo de isenções indevidas e (b) protege o trabalhador quanto à possibilidade de ser surpreendido, durante a execução do programa, por uma regra que desconhecia.

Se a Administração Tributária não se curvar à flexibilização dessa regra tão importante, as empresas que adotam programas de PLR passarão a pactuar previamente à execução desses programas, o que dará maior garantia aos tão aclamados direitos sociais dos trabalhadores.

Pois bem, do relatório fiscal, fls. 205 e 207, extraímos as seguintes informações prestadas pela fiscalização em relação aos estabelecimentos de Manaus e Rio de Janeiro:

4. SOBRE O ESTABELECIMENTO DE MANAUS – CNPJ 61.454.393/0001-06

A maior parte dos pagamentos efetuados a trabalhadores a título de PLR do estabelecimento de Manaus (CNPJ 61.454.393/0001-06) no ano de 2010 foi feito no mês de março. Após solicitação para que o contribuinte apresentasse os instrumentos de negociação para pagamento de PLR, nos foi apresentado um instrumento **celebrado em 17/12/2009**.

Segundo tal instrumento (anexo), **a vigência do acordo leva em consideração os resultados obtidos pela empresa entre 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009**. Para fazer valer o que dispõe o parágrafo 1º do art 2º da lei 10.101/2000 que determina que a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição, etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

5. SOBRE O ESTABELECIMENTO DO RIO DE JANEIRO – CNPJ 61.454.393/0006-02

O acordo celebrado para o estabelecimento do Rio de Janeiro é, praticamente, uma cópia do que foi celebrado para o estabelecimento de Manaus, repetindo-se as mesmas deficiências.

Além dos argumentos utilizados quanto ao acordo feito para o estabelecimento de Manaus, o acordo do Rio de Janeiro para a pactuação da PLR foi feito com uma comissão em que **não existia representante indicado pelo sindicato** da respectiva categoria, contrariando o que preceitua a Lei 10.101. A ausência de participação sindical importa em atribuir às verbas pagas a título de PLR natureza salarial.

A maior parte dos pagamentos efetuados a trabalhadores a título de PLR do estabelecimento do Rio de Janeiro (CNPJ 61.454.393/0006-02) no ano de 2010 foi feito no mês de março. Após solicitação para que o contribuinte apresentasse os instrumentos de negociação para pagamento de PLR, nos foi apresentado um **instrumento celebrado em 03/11/2009**.

Segundo tal instrumento (anexo), **a vigência do acordo leva em consideração os resultados obtidos pela empresa entre 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009**. Para fazer valer o que dispõe o parágrafo 1º do art 2º da lei 10.101/2000 que determina que a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição, etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Como se vê, para ambos os estabelecimentos, a PLR seria paga com base nos resultados obtidos no período de 1º/1/09 a 31/12/09, todavia, os acordos foram celebrados somente em 17/12/09 (Manaus) e 3/11/09 (Rio de Janeiro), ou seja, quase no final do período cujo resultado serviria de base para a definição do *quantum* de PLR a ser paga.

Portanto, resta evidente o desrespeito à regra que determina a pactuação prévia do acordo para o pagamento da PLR.

Da ausência de regras claras e objetivas

Quanto a esse ponto, não vejo, em absoluto, como reconhecer a presença de regras claras e objetivas no acordo firmado para pagamento da PLR.

Vide, novamente, a regra consignada no art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00:

§ 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.

Oras, o comando legal é cristalino. No instrumento de negociação devem estar presentes todas as regras, de forma clara e objetiva, que permitam ao empregado entender os critérios de aferição da sua produtividade e calcular a parcela na PLR a que terá direito.

Se aceitarmos que o acordo possa trazer, em seu regramento, apenas uma estrutura geral, ficando o detalhamento em manuais e demais documentos da empresa, apartados do instrumento de negociação, estaremos negligenciando a regra do § 1º, acima transcrito, o que não se pode admitir, sendo, esta, a situação que se apresenta no caso em tela, segundo bem resumido no voto condutor do julgado *a quo*, fls. 338 e 339:

A impugnante insurge-se, ainda, contra a afirmação da autoridade fiscal de que os acordos não estabelecem regras claras e objetivas quanto às metas a serem atingidas. Pretende, em sua defesa, demonstrar que o pagamento da PLR demandava o atingimento de metas individuais e institucionais constantes nos documentos da empresa.

Contudo, essas metas não foram identificadas nos instrumentos mencionados.

No acordo firmado tanto para o estabelecimento do Rio de Janeiro quanto para o de Manaus, as metas encontram-se previstas na cláusula 3ª, com o seguinte conteúdo:

CLÁUSULA TERCEIRA – DAS METAS

3.1. Em atendimento ao parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00, o pagamento de valores a título de Participação nos Resultados fica condicionado ao cumprimento, pelos Empregados, das metas estabelecidas pelo presente acordo.

3.2. As metas ora estabelecidas serão compostas, por fatores relacionados à performance individual de cada Empregado, em todos os níveis, e a performance obtida pela RECOFARMA.

3.3. Serão considerados como metas relacionadas à performance individual, aquelas discutidas no início do ano, entre Gerentes e Empregados, devidamente registradas em formulário próprio, denominado de *Performance Management*, as quais serão devidamente alinhadas com os objetivos previamente estabelecidos para as respectivas áreas dos Empregados e para a RECOFARMA como um todo. Os resultados esperados devem estar claramente definidos.

3.4. Para a mensuração da performance da RECOFARMA será considerado o atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais, previamente determinados para a empresa, por meio do plano de negócios da *The Coca-Cola Company*.

3.5. Basicamente, essas metas referem-se, ao resultado do negócio da empresa no Brasil, cujo reflexo no resultado Corporativo da Companhia em âmbito mundial poderá alterar o presente acordo de forma positiva ou negativa, resultando nos efeitos previstos no item 1.3.

Em relação às metas individuais, o acordo remete a um formulário denominado *performance management* e para a mensuração da performance da empresa, esclarece que será considerado o atingimento das metas e objetivos operacionais e comerciais previamente determinados para a empresa, por meio do plano de negócios da *The Coca-Cola Company*.

Denota-se do exposto que o acordo nada traz de concreto acerca das metas e resultados a serem atingidos. E apesar de remeter o leitor a outros documentos da empresa, os mesmos encontram-se redigidos em língua inglesa, impossibilitando, dessa forma, o amplo acesso dos empregados às informações neles contidas.

Assim, por não constar nos acordos formalizados regras claras e objetivas em relação às metas a serem atingidas e por constar em documento interno da empresa regras em língua estrangeira, considera-se descumprindo, também quanto a este tópico, a disposição contida no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, cuja finalidade primordial, como já visto, é assegurar ao empregado a clareza necessária em relação ao

resultado esperado, de modo a lhe conferir o pleno conhecimento acerca das metas que deve atingir para fazer jus ao benefício.

Como se nota, os instrumentos de negociação não trazerem todo o regramento da PLR paga aos empregados, o qual é complementado em documentos da empresa, tal como ocorre em relação ao formulário denominado *performance management*, que trata das metas individuais e, pasmem, redigido em língua inglesa, mesmo a RECOFARMA sendo uma empresa brasileira⁴. Inclusive, em sua impugnação, a Contribuinte informa que está providenciando a tradução juramentada. Confira-se, fl. 253:

Tratando-se de um documento global da Coca-Cola, extraído do sistema interno do grupo, essa métrica é redigida em inglês. A Impugnante está diligenciando a sua tradução juramentada, que será juntada aos autos assim que for concluída. Sem prejuízo dessa providência, a Impugnante permitiu-se fazer a tradução livre do referido documento, que acompanha a presente defesa.

E nem se diga que o porte da empresa dificulta o registro completo das regras no instrumento de negociação, pois não há limite para o número de páginas desse instrumento e sendo a Recorrente integrante de um grupo econômico que atua, seguramente, nos cinco continentes, deve saber das exigências legais a serem observadas em cada país e da necessidade de adequar seus procedimentos a tais exigências.

Portanto, das linhas acima, depreende-se que a PLR sob foco também não cumpre a exigência legal atinente à necessidade de conter regras claras e objetivas.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

⁴ Integrante do grupo The Coca-Cola Company.