



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720297/2015-11
ACÓRDÃO	2401-012.296 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COPA DO MUNDO FIFA - COMITE ORGANIZADOR BRASILEIRO EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (Presidente Substituto), Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Francisco Ibiapino Luz. Ausente a Conselheira Miriam Denise Xavier substituída pelo conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 2077 e ss), trata-se de processo datado de 06/01/2016, levado à ciência do sujeito passivo em 08/01/2016 composto por Autos-de-Infração lavrado pelo descumprimento das obrigações tributárias principais relacionadas às Contribuições da Empresa Destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, no valor total de R\$ 322.766,27 (trezentos e vinte e dois mil, setecentos e sessenta e seis reais e vinte e sete centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 749/787, verificou-se mediante a análise das folhas de pagamento, a existência de valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR em desacordo com as disposições contidas na Lei 10.101/2000, integrando portanto, o salário-de-contribuição dos segurados beneficiários de tais pagamentos.

A fiscalização destaca que, para que o programa de PLR esteja em conformidade com a lei, existe a necessidade de regras claras e objetivas, além de mecanismos de aferição das metas estipuladas. Na seqüência, detalha os documentos analisados e as disposições contidas nos mesmos, passando a discorrer sobre as irregularidades verificadas, concluindo, às fls. 772/773, nos seguintes termos:

O Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, foi assinado em 18/07/2011, desta forma os trabalhadores desconheciam as condições para percepção da PLR até a citada data, logo, o pagamento da PLR, caso atendesse as demais condições para isenção, atenderia ao disposto na legislação apenas a partir da data do Acordo;

A denominada “Meta Corporativa” definida no Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados se refere à realização de atividades inerentes ao contrato de trabalho, sem propiciar a busca por um desempenho extraordinário dos trabalhadores, logo inexistente a busca pelo aumento da produtividade, qualidade ou lucratividade, capaz de gerar melhores resultados para a empresa;

O desconhecimento dos objetivos do Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados foram evidenciados nos depoimentos colhidos, demonstrando que, por parte dos trabalhadores, não houve qualquer desempenho extraordinário que levasse ao aumento de produtividade, qualidade ou lucratividade, não atendendo a um dos principais objetivos da Lei nº 10.101/00;

Verifica-se a ausência de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, que permitisse avaliar o desempenho ao longo do exercício, a fim de estimular um desempenho adicional para atingimento do acordado, caso este não estivesse sendo atingido.

Também foi lançada a contribuição incidente sobre a remuneração do segurado empregado Abelardo da Lima Puccini, na competência 11/2011, base de cálculo no valor de R\$ 12.105,00, não declarada em GFIP, sendo que este trabalhador teve vínculo formalizado com a autuada no período de 01/2009 a 06/2010, tendo sido esclarecido que a empresa efetuou o pagamento de rescisão complementar.

A autuada interpôs impugnação tempestiva, na qual informa que reconhece o crédito lançado em relação à remuneração do segurado empregado Abelardo da Lima Puccini, e que efetuará o pagamento do valor devido a este débito.

Apresenta, ainda, os seguintes argumentos:

1. O plano de PLR em questão atende aos ditames legais, tendo sido pactuado previamente em relação a qualquer pagamento; possuindo regras claras e objetivas, com ampla divulgação por reuniões e cartilhas. Não existe determinação legal para que as metas sejam individuais, não cabendo ao agente fiscal fazer um juízo de valor quanto às metas e critérios escolhidos.
2. Afirma que a legislação exige que a pactuação do programa seja prévia em relação ao seu pagamento, não havendo óbice para que produza efeitos retroativos em relação ao período de aferição das metas. Ressalta que os efeitos retroativos foram estabelecidos em acordo com o sindicato e que a negociação já vinha se desenrolando no período que o antecedeu. Transcreve acórdão do CARF que entende dar amparo a sua tese.
3. A retroatividade se justifica também pelo fato de que os trabalhadores já conheciam desde o início do ano - em decorrência de ampla divulgação – o que se esperava como resultado a ser atingido em 2011.
4. Quanto às regras claras e objetivas, a autuada retoma a narrativa discorrendo acerca de seu propósito específico, dando ênfase ao fato de que esta característica dificultou a retenção dos profissionais necessários à consecução de seus fins, tornando-se necessária a instituição do programa de PLR. Busca associar o aumento de produtividade à manutenção e aprimoramento dos profissionais durante todo o período dos eventos que se dispôs a realizar.
5. Refuta a afirmação fiscal de que a PLR destina-se a premiar o desempenho extraordinário e não a execução das atividades cotidianas a cargo dos trabalhadores, defendendo que neste caso, seu escopo é incentivar o desenvolvimento das atividades ordinárias da forma mais eficiente possível, ante a complexidade envolvida num evento de grande porte e a necessidade não só de que este aconteça, mas que seja bem sucedido, cumprindo todas as exigências que lhes foram impostas, de acordo com o plano detalhado imposto pela FIFA, cujo atendimento representaria nada menos do que um resultado extraordinário.
6. Destaca que a meta estabelecida foi única, uniforme, e objetiva, não atrelada a critérios pessoais, enquadrando-se portanto, nas exigências legais.

7. Volta à questão da divulgação das regras e critérios, referindo-se à cartilha disponibilizada aos colaboradores desde 10/09/2010.
8. Questiona os depoimentos prestados pelos ex-colaboradores, afirmando que foram intimados a prestar esclarecimentos sobre outros assuntos e, ao se dirigirem à RFB, foram surpreendidos com as indagações sobre sua participação no projeto da autuada, o que resultou em depoimentos superficiais, contraditórios e confusos. Também questiona a edição promovida pela fiscalização ao transcrever no Relatório Fiscal apenas partes dos depoimentos prestados.
9. Com tais ressalvas, destaca pontos em que estariam demonstrados a existência de meta (que seria a única compatível com a atividade desenvolvida pela autuada) e o conhecimento destas por parte dos colaboradores.
10. Conforme entendimento da CSRF transcrito, admite-se a possibilidade de que o acordo seja celebrado em bases amplas para a categoria, detalhado posteriormente por cada empresa em outros instrumentos, como acontece no caso presente, com a cartilha que detalha o projeto.
11. Põe em relevo a liberdade que as partes dispõem para elegerem os critérios e metas a serem cumpridos, sendo que a Lei 10.101/2000 buscou assegurar a livre negociação e apenas sugere alguns parâmetros que podem ser adotados. Transcreve julgado do CARF. Também se reporta a caso em que o CARF entendeu regular a PLR instituída no qual o detalhamento das condições eram muito mais genéricos do que no presente.
12. Formula outras considerações para concluir que a fiscalização pretendeu interferir na liberdade de negociação assegurada às partes, motivo pelo qual, as autuações não merecem prosperar.
13. Ao final, requer a improcedência das autuações ou, caso estas sejam mantidas, a impossibilidade de que sejam cobrados juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1497 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada aos segurados empregados, em desacordo com a legislação.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Após o lançamento, incidem juros sobre a multa de ofício, pois, esta integra o crédito tributário lançado, não havendo que se fazer distinção em relação à aplicação da regra contida no artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte **COPA DO MUNDO FIFA 2014 – COMITÊ ORGANIZADOR BRASILEIRO LTDA**, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2089 e ss), reiterando, em suma, suas alegações de defesa, no seguinte sentido:

1. Que o Plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) por ela instituído atendeu integralmente aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, tendo sido:
 - a. Pactuado previamente à distribuição da PLR, com assinatura em 18/07/2011, dentro do mesmo ano-calendário e antes do pagamento das verbas correspondentes;
 - b. Estabelecido com base em metas claras e objetivas, discutidas com a comissão de empregados e o sindicato;
 - c. Instituído com o objetivo legítimo de fomentar a produtividade dos empregados e não como um mero bônus de retenção, conforme alegado pela autoridade fiscal;
 - d. Legalmente válido mesmo que o acordo tenha abrangido período anterior à sua assinatura formal, visto que a legislação não exige que o plano seja assinado antes do início do exercício, mas sim antes do pagamento;
 - e. Reconhecido inclusive por julgados do próprio CARF, nos quais se admite a formalização do acordo dentro do ano base, desde que antes do pagamento, sem prejuízo da isenção tributária prevista para a PLR.
2. Ademais, sustentou que a fiscalização e a decisão de primeira instância teriam extrapolado os limites legais ao desconsiderar o programa de PLR por não reconhecerem sua finalidade de incentivo à produtividade, desconsiderando a liberdade das partes para fixarem metas e critérios, conforme prevê a legislação vigente. Por isso, pugnou pela total improcedência do lançamento fiscal.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, o presente Auto de Infração foi lavrado contra a COPA DO MUNDO FIFA 2014 – COMITÊ ORGANIZADOR BRASILEIRO LTDA., tendo por objeto o não recolhimento de contribuições da empresa destinada a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, bem como sobre remuneração de segurado empregado, nos meses de novembro e dezembro de 2011.

A autuação baseou-se na conclusão da fiscalização de que o programa de PLR implementado pela autuada não atendia integralmente aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. Segundo o entendimento fiscal, o pagamento da PLR não poderia ser isento da incidência de contribuições previdenciárias, pois: (i) o acordo teria sido firmado apenas em julho de 2011, o que, segundo a autoridade, comprometeria a pactuação prévia; (ii) as metas estabelecidas seriam genéricas e corresponderiam ao desempenho ordinário dos empregados; (iii) faltariam mecanismos efetivos de aferição do cumprimento das metas; e (iv) os depoimentos colhidos indicariam desconhecimento dos empregados quanto aos objetivos da PLR.

A fiscalização entendeu que os valores pagos a título de PLR, por não atenderem à legislação de regência, integrariam o salário de contribuição e estariam sujeitos à incidência das contribuições da empresa destinada a outras entidades e fundos (terceiros).

A decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 14-61.885, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto – DRJ/RPO, julgou improcedente a impugnação apresentada, entendendo que as condições legais para a exclusão da PLR da base de cálculo das contribuições exigidas não haviam sido integralmente cumpridas.

Em seu respectivo Recurso Voluntário, o COMITÊ ORGANIZADOR BRASILEIRO LTDA. insurgiu-se contra a decisão da DRJ.

O Comitê alegou, em suma, que o acordo de PLR foi devidamente pactuado antes do pagamento, com ampla divulgação entre os empregados e em conformidade com a legislação, argumentando que a sua natureza de empresa com propósito específico não é incompatível com o pagamento de PLR. Reforçou ainda que o desempenho esperado, diante da complexidade dos eventos organizados, já representava, por si só, uma meta de caráter extraordinário.

Pois bem!

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários.

O direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa já é previsto nas Constituições da República Federativa do Brasil já desde a Carta de 1946 (artigo 157, inciso IV), passando por todas as demais que a sucederam. Atualmente, encontra-se fundamentado na Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI, *verbis*:

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

... omissis ...

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

A Constituição afirma que a participação do trabalhador nos lucros será desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. A desvinculação entre PLR e remuneração, portanto, está condicionada à obediência aos termos definidos em lei. Regra comezinha de interpretação jurídica afirma que a lei não contém palavras inúteis. Logo, se a Constituição expressamente afirma que a participação dos empregados nos lucros e resultados se dará **conforme definido em lei**, não cabe ao intérprete excluir a necessidade da regulamentação legal.

Em face do caráter de não autoaplicabilidade que decorre da redação dada ao dispositivo (“conforme definido em lei”), após longo período no qual vigoraram Medidas Provisórias, a questão passou a ser disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Este normativo passou a regular e dispor sobre os elementos necessários ao efetivo exercício do direito constitucionalmente previsto. Ainda, no que tange à questão da incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos levados a efeito sob o título de participação nos lucros e resultados, muito embora a Lei nº 10.101/2000, por si só, não disponha de qualquer cláusula de não-incidência, vez que tal tarefa é afeta à Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j”, as previsões contidas nos artigos 2º e 3º do normativo se constituem regras básicas a serem observadas para efeito de aplicabilidade da previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, impõe-se o pensamento segundo o qual, para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não seja objeto de incidência de contribuição previdenciária, há que se observar os comandos da Lei nº 10.101/2000, não obstante este mesmo normativo excluir tal benefício do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas. Ou seja, não basta que determinado pagamento seja rotulado como PLR para que, *ipso facto et de jure*, seja considerado como parcela sobre a qual não incide a tributação previdenciária, mas, ao contrário, por força da eficácia cogente da Lei nº 8.212/91, a não incidência deflui como mero resultado da apreciação da correção do pagamento à luz da Lei nº 10.101/00. Assim, a não incidência previdenciária é consectário da harmonia entre os diplomas, de forma que os fatos materiais, em acordo com a Lei nº 10.101/00 tenha suprimida a sua carga de incidência tributária-previdenciária.

Sobre o tema já decidiu o Pretório Excelso:

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA

CONSTITUCIONAL. 1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação. 2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Rel. p/ o Ac. Min. Teori Zavascki, J. 30-10-2014, P. DJE de 10-2-2015, com repercussão geral tema 344)

Sob o prisma do Texto Fundamental de 1988, esta em momento algum atribuiu ao pagamento feito a título de PLR a imunidade tributária! O que ela fez, e nisto foi taxativa, foi desvincular a PLR da remuneração do empregado, para efeitos trabalhistas. Assim, o que o legislador constituinte teve em mente foi a intenção de criar uma forma remuneratória que não se vinculasse às demais parcelas de natureza retributiva e, dessa forma, não constituísse, de per si, como uma obrigação contínua do empregador. No entanto, não houve, sob qualquer vertente exegética que se adote, o estabelecimento de imunidade. Se assim tivesse pretendido o legislador, teria sido taxativo, tal qual o foi em outras passagens da Carta, por exemplo, o seu artigo 150, inciso VI.

Na esteira do exposto, convém trazer à colação o disposto na Lei nº 10.101/2000, *in verbis*:

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.

§ 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. 29 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.

... omissis ...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

Dos dispositivos transcritos, alguns requisitos ressoam como imperativos ao tratamento do pagamento da participação nos lucros e resultados, são eles:

- a) Negociação entre empresa e empregados, compondo a relação inter-negocial de integração entre os elementos integrantes da atividade empresária, quais sejam, o capital e o trabalho;
- b) Materialização da negociação em um instrumento de regulação do direito;
- c) Previsão de regras claras e objetivas quando à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
- d) Previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- e) Previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos par revisão do acordo;
- f) Arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores; e,
- g) Que o pagamento, seja de antecipação, seja da distribuição de valores a título de participação, não ocorram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei nº 8.212, de 1991, determina de modo expresso que a participação nos lucros e resultados, quando paga em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sofre a incidência da contribuição previdenciária. Nesta hipótese (pagamento em desacordo com a lei), trata-se de parcela devida ao trabalhador pelo trabalho, que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a PLR paga em desacordo com a lei situa-se no campo da incidência, não estando alcançada pela regra de imunidade, que atinge apenas a PLR paga nos termos da lei.

No caso dos autos, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pelo recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam se submeter à tributação. Eis a síntese da motivação adotada pela fiscalização e constante no Relatório Fiscal:

- (a) Instituição da PLR para 2011 quando já em curso o ano, impossibilitando que os trabalhadores tivessem conhecimento do programa ao início do referido exercício;

(b) A adoção como metas relacionadas às atividades ordinárias inerentes ao contrato de trabalho, desvinculadas de busca do aumento de produtividade, qualidade ou lucratividade, capazes de gerar melhores resultados;

(c) Ausência de mecanismos de aferição de resultados e de divulgação das características do programa.

A decisão recorrida confirmou o lançamento, rechaçando a argumentação tecida pelo recorrente. E, a esse respeito, entendo que todos os argumentos do recorrente foram adequadamente enfrentados no acórdão de impugnação e o respectivo apelo recursal não traz qualquer inovação probatória ou discursiva, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Nesse sentido, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente a controvérsia dos autos, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] Das irregularidades no programa de PLR:

A questão controvertida central reside no fato de que a fiscalização considerou irregular o programa de PLR estabelecido, tomando os valores pagos aos segurados empregados em decorrência desta pactuação como base de cálculo das contribuições lançadas na presente autuação.

A autuada, opondo-se ao entendimento fiscal, defende o argumento de que a PLR paga observou os ditames legais, especialmente as regras contidas na Lei 10.101/2000.

As irregularidades apontadas pela fiscalização referem-se a: (a) instituição da PLR para 2011 quando já em curso o ano, impossibilitando que os trabalhadores tivessem conhecimento do programa ao início do referido exercício; (b) a adoção como metas relacionadas às atividades ordinárias inerentes ao contrato de trabalho, desvinculadas de busca do aumento de produtividade, qualidade ou lucratividade, capazes de gerar melhores resultados; (c) ausência de mecanismos de aferição de resultados e de divulgação das características do programa.

Quanto ao primeiro desses itens – instituição do programa no curso do ano que serviria de base para apuração dos lucros ou resultados – é fato incontroverso que apenas em 18/07/2011 o benefício em questão foi instituído mediante a formalização de acordo. No entanto, a autuada entende que não existe irregularidade em tal prática, vez que os pagamentos do benefício ocorreram após essa data, sendo este o fato relevante a ser levado em consideração.

A afirmação da autuada de que a lei não fixa qualquer restrição para a retroatividade dos termos do acordo ao início do exercício é equivocada, o que se conclui do fato de que a PLR, nos próprios dizeres da lei que regula a matéria (artigo 1º da Lei 10.101/2000), representa um mecanismo de incentivo à produtividade, o qual só pode funcionar de tal maneira caso seja pré-existente em

relação ao período em que os trabalhadores deverão se esforçar para atingir os resultados que irão resultar no benefício.

Não basta que a criação da PLR seja anterior ao seu pagamento, mas também deve o ser em relação ao período de aferição do desempenho dos trabalhadores.

Ora, ao contemplar o compartilhamento dos ganhos entre a empresa e os empregados, e afastar a tradicional regra de que todo o resultado será carreado ao detentor do empreendimento para o qual concorrem os esforços do trabalhador, a PLR visa inculcar neste a idéia de que seu engajamento no trabalho irá lhe render frutos.

Assim, torna-se indispensável que o programa de PLR já esteja instituído no início do período que será levado em conta para a apuração do desempenho dos trabalhadores.

Dessa maneira, se no início de 2011 ainda não existia um programa de PLR, não era possível que os trabalhadores soubessem qual resultado deveriam perseguir ou qual o montante do benefício decorreria do êxito na obtenção desse resultado.

Não se pode falar em incentivo à produtividade nessas condições, de modo que, embora a legislação não vede expressamente a retroatividade, quando se pretende que o programa de PLR se estenda a um período anterior à sua gênese, para fins de aferição do desempenho dos trabalhadores, incorre-se em incompatibilidade com o objetivo do benefício em questão.

E também não se pode concordar que atende às exigências legais o fato de que a PLR já estava sendo negociada ao início de 2011, fazendo com que os trabalhadores, nesse período que precedeu a formalização do programa, já esperassem por algum resultado. Ora, se nada de concreto existia – e não se pode tomar como metas o conteúdo de documentos detalhando o que se esperava das atividades realizadas pela autuada - não havia o que ser esperado. Não existiam regras e metas, muito menos postas de forma clara e objetiva como exigido por lei.

Portanto, tem-se como correto o entendimento da fiscalização ao considerar irregular o programa de PLR criado no transcurso do período em que deveria ser aferido o desempenho dos trabalhadores.

Quanto às metas adotadas, necessário de início levar em conta que o ordenamento jurídico vigente, buscando fomentar a disseminação da PLR, estabeleceu o incentivo de que, uma vez concedido nos moldes previstos na legislação, o benefício não integra a base de cálculo das contribuições aqui discutidas.

Importante frisar também, que o ordenamento jurídico - visando a proteção do empregado - preocupa-se em impedir que a PLR seja utilizada em substituição à remuneração, conforme consta expressamente no artigo 3o da Lei 10.101/2000.

Isso significa que, a PLR só pode ser estabelecida quando, efetivamente, seu conteúdo se traduza numa participação do trabalhador no resultado ou nos lucros da empresa. Não é admitido que - sob a denominação de PLR – se conceda ao trabalhador um benefício que, de fato, represente algo diferente disso.

Então, não se discorda da afirmação da autuada de que as partes possuem liberdade na escolha das metas, dos critérios de aferição, e da maneira como será oferecido o benefício aos trabalhadores, e também de que à fiscalização não é dada a prerrogativa de interferir nesta liberdade de escolha, nem de avaliar o mérito das metas e critérios eleitos pelas partes.

Mas, à fiscalização, cabe sim, verificar se o que está sendo estabelecido se trata de fato de PLR, conforme foi concebida pelo ordenamento jurídico, ou seja, um instrumento que busca a integração entre o capital e o trabalho, e também, incentivar a produtividade.

E neste ponto, a autuada enfatizou na peça impugnatória – no tópico “Da Elaboração do Plano de PLR – Da natureza da Impugnante e da Forma de Elaboração do Plano de PLR” - o seu propósito específico:

47. Antes de mais nada, é importante que se compreenda o propósito para o qual a Impugnante foi constituída e a peculiaridade do formato como suas atividades são desempenhadas.

48. Além disso, é importante comentar os critérios adotados para a elaboração do Programa de PR (doc. 05), cuja compreensão é determinante para a desconstrução da equivocada narrativa apresentada pela fiscalização.

49. A Impugnante é uma empresa de propósito específico, constituída com a finalidade de organizar, sediar e realizar a Copa das Confederações FIFA 2013, a Copa do Mundo FIFA 2014 e eventos relacionados, observadas as diretrizes, exigências, regulamentos, instruções e políticas da Fédération Internationale de Football Association – FIFA (“FIFA”).

(...)

55. A consideração de tais aspectos é determinante para a compreensão da essência do programa instituído pela Impugnante e para que se entenda que o programa em questão não pode ser equiparável ao das empresas comuns (que disputam clientes com outras concorrentes, não prestam serviços de maneira exclusiva para uma entidade voltada para a obtenção de resultados e maximização de lucros).

(...)

58. O fato de a Impugnante ser a empresa encarregada de operacionalizar o evento Copa do Mundo (e eventos correlatos) sempre foi um atrativo para a contratação de mão de obra, no entanto, paralelamente, **o fato de se tratar de uma empresa com o escopo tão específico de realização dessas**

competições dificultava a retenção de pessoal qualificado. A partir desta percepção é que se tornou necessária a instituição de um programa de PLR, como mecanismo para fomentar qualidade assegurando a manutenção de pessoal até a realização do evento principal (a Copa do Mundo). (grifei)

Retomando a questão de que o programa de PLR deve visar, de fato, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, deve-se levar em conta que, apenas as empresas que tenham objetivos que se compatibilizem com este benefício, podem concedê-lo aos seus trabalhadores.

Bem se pode ver que a autuada possui características que lhes são próprias e a diferenciam das pessoas jurídicas que poderiam ser enquadradas na normalidade das empresas.

Assim, a autuada não foi constituída para se lançar no mercado em busca de clientes e negócios vantajosos. Ao contrário, como ressaltado na própria impugnação, sua criação teve um propósito pré-definido e específico, com prazo de duração determinado o que a torna uma empresa com características incompatíveis com a instituição de um programa de PLR, ao menos nos termos como este foi estipulado.

Em outras palavras, é isso que a fiscalização relatou, quando se referiu à vinculação da PLR à execução das atividades cotidianas dos empregados:

49. Continuando a análise, verifica-se que a denominada Meta Corporativa definida para 2011 foi a realização bem-sucedida de um dos eventos que compõem o projeto completo, qual seja, o 'Sorteio Preliminar', considerado bem-sucedido caso as etapas relacionadas no Anexo I do Acordo de PLR fossem executadas. Trata-se, portanto, da realização de atividades inerentes ao projeto como um todo, sem as quais não se pode considerar realizado o evento principal. A realização do 'Sorteio Preliminar' nada mais é do que uma das etapas do projeto completo, faz parte do mesmo, e está diretamente associada às atividades desenvolvidas pela empresa já prevista em seu objeto social. (fls. 765)

Não se trata - repita-se – de avaliar o mérito dos critérios e metas escolhidos, mas de se constatar que o programa foi instituído em moldes que não abrangem um dos requisitos estabelecidos na Lei 10.101/200 - o incentivo à produtividade dos empregados – até porque, as próprias características da empresa representam um óbice ao atendimento desta exigência legal.

Assim, em que pese as ressalvas e questionamentos feitos pela autuada aos depoimentos pessoais de ex-colaboradores do projeto, colhidos pela fiscalização, fato é que o benefício instituído sob a roupagem de um programa de PLR, tratou-se em verdade de um a vantagem oferecida aos empregados com vistas a retê-los durante a execução do projeto ao qual se destinava a autuada.

É isto que se conclui das declarações prestadas pelos ex-colaboradores, e também pelo próprio conteúdo trazido na impugnação, conforme item “71” anteriormente transcrito e colocado em destaque.

O bônus de retenção não pode ser confundido com a participação nos resultados da empresa. O primeiro recompensa o trabalhador que se mantém vinculado à empresa por determinado período (no caso, até a execução final do projeto “Copa do Mundo”).

A PLR, de maneira diversa, representa o compartilhamento com o trabalhador do benefício que este ajudou a construir, um está vinculado ao decurso do tempo, o outro, a um desempenho satisfatório.

É claro que a permanência induz ao aperfeiçoamento do trabalhador, o que, por sua vez, deve resultar numa melhor qualidade dos serviços prestados, situação na qual se espera o aumento da produtividade e incremento dos lucros e resultados obtidos pela empresa (os quais poderiam ser objeto do programa de PLR). Isso não quer dizer que um benefício instituído com a finalidade de reter os empregados possa ser considerado um instrumento de incentivo à melhora da produtividade, a qual só existirá após uma sucessão de fatos subseqüentes e esperados, mas não certos.

Prossegue a autuada nas razões que compõem sua impugnação:

107. Frise-se que tanto era objetivo da Impugnante promover a retenção de seus colaboradores, que um dos requisitos pactuados com a Comissão de Empregados e com o Sindicato para pagamento da PLR foi a sua destinação exclusivamente a empregados que tivessem mantido contratos de trabalho por prazo indeterminado, conforme cláusula segunda do Plano de PR (doc. 05). (fls. 1.274)

É certo que qualquer benefício ofertado pela empresa produz o efeito de retenção: melhores salários atraem e retêm os trabalhadores; melhores benefícios indiretos e melhores jornadas de trabalho produzem o mesmo efeito, assim como um bom programa de PLR.

Todavia, quando se considera um programa de PLR, a retenção do trabalhador é um efeito secundário, o que se busca precipuamente é o incremento da produtividade que gere resultados ou lucros e, nesse sentido, referiu-se a fiscalização ao fato de que o programa da autuada reporta-se apenas aos resultados ordinários esperados do empreendimento.

A retenção do trabalhador é o objetivo principal desse programa instituído pela autuada, pois, vincula o benefício à manutenção do contrato de trabalho, não colocando como condição um incremento no desempenho do trabalhador, sendo este o sentido pelo qual a fiscalização se referiu à ausência de trabalho extraordinário.

Portanto, correto o entendimento fiscal também quando considerou inadequadas as regras e critérios pactuados no programa de PLR. Não porque entendeu que caberia à fiscalização cercear a liberdade das partes na negociação das características do programa, mas em virtude de que a autoridade fiscal possui a prerrogativa de verificar se o conteúdo do instrumento pactuado condiz, efetivamente, com um programa de PLR e, no presente caso, conforme se expôs, o benefício, apesar de instituído com esta nomenclatura, prestou-se a funcionar como um bônus de retenção, vez que a autuada, pelas próprias características do empreendimento ao qual se dedicou, não estabeleceu metas e critérios vinculados ao incentivo da produtividade.

Assim sendo, não existe óbice para que a autuada conceda aos trabalhadores vantagens e benefícios. Contudo, quando estes ganhos não se enquadram nas disposições contidas na Lei 10.101/2000, não podem ser considerados como provenientes de um programa de PLR estabelecido nos moldes legais e, por essa razão, tais valores integram a base de cálculo das contribuições lançadas, não estando enquadrados na hipótese prevista no artigo 28, § 9º, “j”, que se refere à PLR - quando paga de acordo com lei específica – como parcela excluída do salário-de-contribuição.

No presente caso, conforme bem apurado pela fiscalização e corroborado pela decisão recorrida, o plano de PLR instituído pela contribuinte deixou de observar requisitos essenciais da legislação de regência. Verifica-se dos autos que os supostos “objetivos” ou metas para percepção da PLR não restaram delineados de forma clara e objetiva, tampouco se estabeleceram mecanismos de aferição específicos para medir o cumprimento de tais metas. Ao contrário, constatou-se que os critérios mencionados nos documentos do plano eram genéricos e atrelados a atividades corriqueiras já esperadas no desempenho regular das funções dos empregados, sem qualquer diferencial de produtividade ou superação de resultados que justificasse uma participação nos lucros extraordinária.

E, ainda, os documentos apresentados não demonstram qualquer sistema de aferição contínua do desempenho dos trabalhadores nem a existência de relatórios ou auditorias internas que comprovem a avaliação periódica dos resultados alcançados. A efetividade dos mecanismos de avaliação é elemento imprescindível à higidez do plano, pois é ela que assegura a existência de vínculo direto entre o desempenho e a vantagem econômica distribuída. A inexistência desse controle torna o pagamento da verba indistinguível de qualquer bônus genérico ou remuneração por trabalho ordinário, o que compromete sua qualificação como PLR.

Em outras palavras, o alegado plano de PLR se resumia a uma avaliação subjetiva de desempenho ordinário, servindo, na prática, como mecanismo de remuneração variável discricionária, dissociado dos pressupostos legais para isenção previdenciária. Ademais, restou evidenciado que os empregados desconheciam em grande medida as regras do plano, não havendo prova de que as metas ou condições para o recebimento da participação lhes tenham

sido comunicadas de forma adequada e tempestiva. É ver os seguintes depoimentos prestados pelos empregados do sujeito passivo e que constam no Relatório Fiscal (e-fls. 768 e ss):

Depoimento do Sr. André Vitali Bello, CPF xxx

“Perguntado se a Fiscalizada concedia algum tipo de benefício aos trabalhadores, informou que a Fiscalizada oferecia os benefícios: Plano de Saúde OMINT, seguro de vida do Itaú, ticket-alimentação, vale-transporte, estacionamento, **plano de retenção de talentos (um bônus constituído de um percentual do salário a ser pago pela Fiscalizada que iria sendo acumulado até o final do ano, e um outro valor a ser pago pela Fiscalizada no final do projeto para os funcionários que permanecessem até o final do projeto. No final do ano era feita uma avaliação e, assim, era pago um prêmio, mas não lembra o valor. Verificando seus contracheques, acredita que seja a rubrica 0094 – Participação nos Lucros)**

(...)

Acrescentou que o benefício Participação nos Lucros e Resultados era informado aos trabalhadores por meio de mensagem eletrônica do Setor de Recursos Humanos e que **as metas não eram definidas** e que o que importava era a entrega do projeto no prazo e que **não havia um cronograma a ser cumprido e que não havia uma aferição do atingimento gradual dessa meta. Informou que não tomou conhecimento da metodologia aplicada para a aferição da meta, mas que acredita que seu Superior imediato fizesse essa avaliação que, porém, não lhe foi informada ou demonstrada.**” (Grifos nossos)

Depoimento do Sr. Demétrio de Souza Diaz Carrion, CPF xxx

“Acrescentou que o benefício Participação nos Lucros e Resultados era informado aos trabalhadores por meio de reunião, onde era informado que aquele que ficasse até o final do projeto receberia um bônus, além do pagamento por parte da Fiscalizada de um valor anual para todos a título de PLR e quando recebeu a sua participação nos Lucros já estava em outra empresa. **A participação nos Resultados era paga de acordo com o cargo, sem definição de metas e também não sabe a forma de aferição.**” (Grifo nosso)

Depoimento da Sra. Fernanda Pantoja Lobo, CPF xxx

“Perguntado se a Fiscalizada fornecia o benefício Participação nos Lucros e Resultados, informou que a Fiscalizada pagava um décimo-quarto salário, ou seja, um bônus ligado a um resultado, e acredita que as metas seriam baseadas na contratação dos meios de locomoção dentro de um orçamento e acredita que se esse orçamento não fosse utilizado em sua totalidade isso seria revertido como benefício para toda a empresa. **A gerente geral poderia ter alguma meta, mas isso não era passado para os funcionários.** O percentual era dividido por cargo, através de um multiplicador sobre a remuneração do cargo. E não sabe informar como era feito esse cálculo que provavelmente ficaria a cargo dos Setores Financeiro e de Recursos Humanos. **Acrescentou que o benefício Participação nos Lucros e Resultados não era informado aos trabalhadores de forma clara,**

mas que sabia por meios informais que iriam receber e que assinavam esse recebimento perante o Sindicato da categoria e que os mesmos eram pagos normalmente em dezembro, exceto em 2014 quando o pagamento foi realizado antes do seu desligamento da empresa.” (Grifos nossos)

Depoimento do Sr. Luiz Felipe Kossmann de Menezes, CPF xxx

“Perguntado sobre a composição de sua remuneração, informou que sua remuneração era fixa, **com bônus de retenção pago em dezembro** que na verdade era um múltiplo do salário (2.2 do seu salário) **como forma de ter uma vantagem por estar trabalhando no Comitê e não sair da empresa no curso do projeto.**

(...)

Perguntado se a Fiscalizada fornecia o benefício Participação nos Lucros e Resultados, informou sim e que **era pago para toda a empresa, bastando executar os projetos principais do ano** e que não tem conhecimento se alguma área recebeu valores menores que os previstos inicialmente que **não havia uma divulgação de atingimento de meta, mas havia a entrega do projeto, se entregasse o projeto recebia o bônus uma vez por ano.**

Perguntado se como Gerente de equipe chegou a aferir a produtividade de seus subordinados para fins de pagamento desse bônus, respondeu que não.” (Grifos nossos)

Depoimento da Sra. Michelle Tapias da Silva Almeida, CPF xxx

“Perguntado se a mesma recebeu algum tipo de bônus pago pela Fiscalizada, esclareceu que no final do ano, como se fosse um décimo-quarto salário, sendo um percentual sobre a remuneração e que **acredita que o nome era o PLR, mas não sabe informar como funcionava.**

(...)

Acrescentou que o benefício **Participação nos Lucros e Resultados não era informado aos trabalhadores por meio formal e que não havia metas formalmente definidas.**

Perguntado sobre a forma de aferição das metas, acrescentou que **não havia uma aferição formal das metas**, as áreas eram cobradas pela entrega dos projetos para não comprometer o projeto geral e que se havia algum tipo de acompanhamento do atingimento de metas para o recebimento da participação no lucro, ela não participou e não teve conhecimento. Se havia avaliação, deveria ter sido feita pela Gerências Gerais e Diretorias, mas se tomou conhecimento, foi de maneira informal. E que esse bônus era pago sempre em dezembro. **Perguntado se realizou algum tipo de avaliação formal de seus subordinados para o pagamento desse bônus, informou que não.”** (Grifos nossos)

Depoimento do Sr. Sandro Ribeiro Cabete, CPF xxx

“Perguntado sobre a composição de sua remuneração, informou que sua remuneração era variável: um fixo e uma parte variável que era chamada de Programa de Retenção de Talentos que **era o Programa de Participação no Resultado – PR.**

(...)

A aferição das metas era realizada por meio de avaliação junto à FIFA e que como

Gerente não participava desse processo de aprovação pela FIFA. As metas eram pública, tais como receber um certo número de delegações, fornecer um banquete às delegações. O resultado dessa aferição era divulgado e os valores eram diferenciados de acordo com o nível hierárquico do funcionário. Havia reuniões de motivação, onde a diretoria demonstrava os resultados alcançados. **Não havia um documento formal estabelecendo a metodologia de divulgação das metas.”** (Grifos nossos)

Depoimento da Sra. Verônica Nahoum Furtado de Mendonça, CPF xxx

“Perguntada se havia metas a serem cumpridas em sua atividade cotidiana, declarou que não e que em sua área nunca ouviu falar de metas e que **a Participação nos Lucros foi conhecida pela troca de informações no trabalho.** Perguntada sobre a forma de aferição das metas, acrescentou que em sua área não havia aferição das metas.” (Grifos nossos)

Deve-se ressaltar que o ônus da prova quanto à observância de todos os requisitos legais da Lei 10.101/2000 recai sobre o contribuinte, sobretudo quando se busca afastar a incidência tributária mediante a invocação de norma de isenção. A recorrente, contudo, não se desincumbiu de demonstrar o cumprimento integral desses requisitos, limitando-se a apresentar documentos insuficientes e argumentos que não afastam as conclusões apontadas pela fiscalização.

Sobre a não incidência de juros sobre a multa de ofício, embora este Relator seja simpatizante da tese, reconheço que este entendimento está superado, pelo menos no âmbito deste E. Conselho, sobretudo com a edição da Súmula CARF nº 108, que dispõe no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao recorrente o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite