



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

Processo nº 12448.728527/2013-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente ARX INVESTIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/08/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO. PARTICIPAÇÃO DA EMPRESA, DOS EMPREGADOS E DO SINDICATO.

Da negociação para pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados devem participar, obrigatoriamente, representantes da empresa, dos empregados e do sindicato correspondente.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige regras claras e objetivas, passíveis de serem compreendidas por qualquer pessoa com inteligência normal (média).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12448.728527/2013-55
Acórdão n.º **2401-004.888**

S2-C4T1
Fl. 829

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos o relator e os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arraes Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 745/772) interposto em face do Acórdão nº. 02-56.608 (fls. 701/714) proferido pela Delegacia da Receita Previdenciária em Belo Horizonte/MG, cuja ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/08/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige regras claras e objetivas, com a participação do sindicato dos trabalhadores, no sentido de se estabelecerem direitos e deveres associados aos resultados positivos da empresa, e não no sentido de premiar individualmente os empregados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os Autos de Infração (AI 51.045.326-0 e 51.045.327. -9) do presente processo originam-se da exigência de contribuições não recolhidas à Seguridade Social e a Terceiros, em razão de ter a fiscalização considerado que os pagamentos à título de Participação nos Lucros ou Resultados teriam sido realizados em desacordo com a Lei 10.101, de 2000, e com a alínea “j” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 1991, nos termos do Relatório Fiscal de fl. 15/39.

O processo foi constituído dos seguintes autos de infração:

- a) AI nº 51.045.326-0: Contribuição previdenciária patronal e contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT multiplicado pelo Fator Previdenciário – FAP.
- b) AI nº 51.045.327-9: Contribuição para terceiros (Outras entidades e fundos)

A ora recorrente tomou ciência do referido AI em 19/09/2013.

Nos termos do Relatório Fiscal, tem-se que teriam sido infringidos pela recorrente os seguintes pontos da Lei nº. 10.101/2000 a fim de descaracterizar os seus pagamentos a título de PLR:

- a) Embora o Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais no Rio de Janeiro ("SINDICATO") tivesse assinado o Acordo de PLR vigente no período autuado (fls. 151 a 156 - "ACORDO DE PLR"), não haveria nenhuma evidência de que o Sindicato teria efetivamente participado da negociação e da elaboração do referido instrumento;

a.1) o único empregado que assinou o ACORDO DE PLR, na qualidade de representante dos empregados, não teria sido indicado pelo Sindicato para integrar a Comissão de negociação da PLR e;

a.2) parte das regras referentes ao pagamento de PLR estaria prevista em documento apartado, denominado Programa de Avaliação de Desempenho, e não haveria nenhuma evidência de que o representante dos empregados e o SINDICATO teriam participado da negociação desse Programa de Avaliação de Desempenho;

b) o ACORDO DE PLR e o Programa de Avaliação de Desempenho não teriam regras claras e objetivas, tendo em vista que:

b.1) independentemente da aferição do lucro, haveria o pagamento de PLR de acordo com a avaliação individual de cada empregado;

b.2) os itens avaliados não seriam objetivos nem mensuráveis e;

b.3) o valor final da PLR paga aos empregados teria sido majorado pelo Comitê de RH de forma aleatória e unilateral, sem que houvesse previsão dessa majoração no ACORDO DE PLR e no Programa de Avaliação de Desempenho;

c) Haveria disparidade entre o valor da PLR e o valor do salário dos beneficiários, o que evidenciaria que a referida verba estaria substituindo e complementando a remuneração dos empregados;

Após a apresentação de sua peça impugnatória (fls. 622/648), esta foi julgada improcedente, mantendo-se os créditos tributários apurados nos termos do acórdão acima mencionado.

Intimado do referido acórdão em 09/12/2014 (fl. 727), o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário de fls. 745/772, alegando, em síntese:

- A análise da Lei 10.101 de 2000, e da Medida Provisória – MP nº 794 de 1994, que resultou nessa lei, faz concluir que o legislador deu liberdade às partes (empregadores e empregados) “em busca da factível e justa parcela do lucro ou resultado a ser distribuído”, sendo que a norma legal apenas teria previsto o cumprimento de determinadas formalidades e algumas regras gerais.
- Diz que o Plano de PLR vigente no período autuado observou o artigo 2º, inciso I, da Lei 10.101, de 2000, uma vez que foi firmado por Comissão composta por representantes da impugnante, representante dos empregados e por representante indicado pelo Sindicato (o próprio Presidente), sendo ainda devidamente arquivado nessa entidade.
- Esclarece que o instrumento de negociação foi celebrado em 21.11.2008 (antes do início dos anos de aferição a que se referem), com isso, os empregados tinham conhecimento prévio das regras, podendo envidar esforços para ter um bom desempenho, e, consequentemente, receber valores mais expressivos a título de PLR.

- Conclui que o referido Plano prevê a periodicidade do pagamento da PLR, que não ultrapassa o limite de dois pagamentos por ano (cláusula 3ª); o período de sua vigência (cláusula 12ª); e as hipóteses para a sua revisão (cláusula 1ª).
- Alega que, ao contrário da fiscalização, a decisão não questionou o fato de o único empregado que assinou o acordo de PLR, na qualidade de representante dos empregados, não ter sido indicado pelo Sindicato para integrar a Comissão de negociação da PLR;
- Afirma que, inovando em relação aos autos, a decisão considerou que o Sindicato não participou da negociação e elaboração do acordo de PLR e do Programa de Avaliação de Desempenho.
- Afirma que a fiscalização somente alegou que, embora o sindicato tivesse assinado o acordo de PLR, não haveria nenhuma evidência de que ele (sindicato) tivesse indicado um representante dos empregados para integrar a Comissão de negociação da PLR, sem fazer qualquer menção à sua participação no Comitê de RH interno da Recorrente.
- Suscita que os pagamentos de PLR efetuados aos empregados da Recorrente, observam a lei nº 10.101./00 e, conseqüentemente, não se sujeitam a incidência de contribuições.
- Alega, por fim, que, caso as contribuições sejam mantidas, é descabida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada nos autos (conforme exigido nos Darfs encaminhados junto com a intimação da decisão), já que isso implicaria em uma indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

Às fls. 793/797 apresentou petição informando o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da Repercussão Geral quanto às contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, por meio dos RE nº. 630.898 e 603.624, respectivamente, requerendo, ao final, que sejam excluídas do crédito tributário do presente lançamento as parcelas referentes a essas duas contribuições.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Mérito

Da Participação nos Lucros ou Resultados

Diz a Carta Política de 1988:

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; (grifou-se)

(...)

Como se percebe da leitura do trecho destacado, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto expressamente no texto constitucional. Entretanto, trata-se de preceito de eficácia limitada, pois submetido ao regramento definido em lei, o qual lhe dá capacidade de produzir os efeitos visados pelo legislador constituinte.

Ainda que a lei admita certa flexibilidade na negociação e elaboração do instrumento de ajuste entre empresas e empregados, prevendo formalidades, critérios e parâmetros mínimos ou mesmo indutivos, em alguns casos, a PLR desvinculada da remuneração está condicionada, necessariamente, à observância do estabelecido pela lei ordinária.

No âmbito das contribuições previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão de não incidência tributária para a participação nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com a lei específica:

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;

(...)

A lei específica a que alude a lei previdenciária é a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a qual disciplinou a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da regulamentação exigida pelo inciso IX do art. 7º da Constituição da República de 1988. Reproduzo, abaixo, alguns dos seus artigos:

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:

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. 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

(...)

§ 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.

Assim, sob estas disposições, passamos a analisar cada um dos fundamentos que levaram a fiscalização à descaracterizar o plano de Participação nos Lucros ou Resultados da recorrente.

Da Participação do Sindicato

Segundo a Autoridade Fiscal, não houve "**efetiva participação**" do sindicato nas negociações do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) e do Programa de Avaliação de Desempenho.

Eis a acusação fiscal (fl. 20):

8.6. Em atendimento ao nosso Termo de Início da Ação Fiscal - TIPF, o contribuinte apresentou o **Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, assinado em 21/11/2008**, por dois Diretores da empresa, pelo representante da Comissão dos Empregados, e pelo Presidente do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais no RJ, Sr. Geraldo Soares, **com vigência de 01/01/2009 até 31/12/2010**. Temos ainda que, embora assinado pelo Presidente do Sindicato, não consta do programa PLR apresentado nenhum registro da real participação de um representante sindical na negociação e elaboração do mesmo (exigência do artigo 2, I da Lei 10.101/2000).

8.6.1. A empresa apresentou também o **Programa de Avaliação de Desempenho**, no qual se detalha a métrica de cálculo das participações, o que não consta do programa PLR apresentado. Registre-se que não foi apresentada *nenhuma* evidência de que esse documento seja resultado de negociação entre o empregador e seus empregados. O contribuinte tampouco demonstrou a existência de Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria, para elaboração do respectivo Programa de Avaliação, conforme determina o artigo 2 item I da Lei 10.101/2000.

8.6.2. Assim, primeiramente, não restou demonstrada a efetiva participação do Sindicato da categoria nas negociações do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, assinado em 21 de novembro de 2008, com prazo de vigência até 31 de dezembro de 2010. Ainda que comprovado que UM empregado, representante dos empregados, tenha assinado o Plano de Participação nos Lucros, também ficou claro e incontestado que este não foi indicado pelo Sindicato da respectiva categoria, ferindo assim literalmente o disposto no artigo 2, I, da lei 10.101/2000.

O dispositivo legal supostamente infringido possui a seguinte redação:

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.

Bastante clara a redação de que o PLR será objeto de negociação por **UM DOS** instrumentos mencionados nos incisos I e II.

E, no presente caso, como bem observou o AFRFB, o Plano da recorrente está assinado pelo Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro (fl. 156).

Ademais, trouxe a recorrente em sua impugnação (doc. 04 - fl. 673), declaração do Presidente do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro atestando que aquela instituição "*participou da negociação e concordou com os termos do Plano de Participação nos Lucros*".

Assim, temos o PLano em análise **assinado** por um representante do sindicato e uma declaração deste mesmo sindicato confirmando que participou do mesmo.

Ora, o que mais seria necessário para a comprovação de participação?

Sob o prisma do entendimento do AFRFB, todo contrato, todo documento, assinado por determinada pessoa física ou jurídica, não significa que aqueles participaram da elaboração do mesmo. Não teriam as assinaturas presunção de validade? Teriam que fazer outras provas para confirmar que assinaram?

De fato, aparentemente não parece o entendimento da autoridade fiscal coincidir com a realidade dos fatos, razão pela qual afasto a infringência do inciso II do art. 2º da Lei nº. 10.101/2000 apontada pela Fiscalização.

Quanto à alegação de que no Programa de avaliação de Desempenho também não haveria a comprovação de que tal programa seja resultado da negociação entre a recorrente e seus empregados, bem como foi demonstrada a existência de Comissão escolhida pelas partes, "*integrada, também, por um representante indicado pelo Sindicato*".

Em que pese tal alegação, veja-se que esta não afronta qualquer dispositivo da Lei nº. 10.101/2000.

Cabe ao Sindicato aprovar o Plano de PLR, sendo que a sua efetivação, bem como controles etc, caberá a Comissão criada pela empresa, formada por representantes desta e dos trabalhadores, sem, contudo, necessitar da participação do Sindicato. Destaca-se que tal fato está previsto no próprio Acordo, o qual foi chancelado pelo sindicato, onde se prevê a comunicação ao sindicato quando realizadas alterações no respectivo programa.

Isto posto, entendo o AI carece de fundamentos suficientes para atestar a ausência de participação do Sindicato no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da recorrente, inocorrendo, portanto, qualquer infringência ao disposto no art. 2º, II, da Lei nº. 10.101/2000.

Das Regras Claras e Objetivas e da Majoração da PLR

Para a acusação de inexistência de regras claras e objetivas, assim fez constar o AFRFB (fls. 21/22):

8.6.6. É relevante destacar que inexistente no programa apresentado, tanto regras claras e objetivas para fixação da participação de cada empregado, quanto regras adjetivas de aferição de resultados, em afronta ao § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000. A seguir são transcritas as Cláusulas 5 e 6 do Plano de Participação nos Lucros que informam sobre as condições da forma de distribuição e do modelo de distribuição, conforme texto abaixo:

***Cláusula 5. Condições da forma de distribuição** – A participação nos lucros ou resultados da Estipulante condiciona-se aos seguintes acontecimentos e parâmetros:*

a) ao desempenho da Estipulante, assim entendida a existência de lucro líquido, apurável no Balanço Anual devidamente publicado, ou do atingimento de metas gerais ou especiais estabelecidas, conforme o caso

b) Desempenho individual dos empregados, a ser apurado na forma do Programa de Avaliação de Desempenho, existente na Estipulante.

***Parágrafo único.** O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias, conforme o instrumento geral que o instituiu.*

8.6.7. Assim temos que a Cláusula 5 do Programa coloca como condição para o pagamento da PLR a existência de lucro líquido, porém abre a possibilidade de participar os resultados obtidos de acordo com o atingimento de metas estabelecidas. Por outro lado, da análise do **Programa de Avaliação de Desempenho**, verifica-se que as metas estabelecidas são o próprio desempenho individual de cada empregado. Assim, conclui-se que independentemente do lucro, há o pagamento da verba de acordo com a avaliação individual de cada empregado, o que demonstra que a real natureza da verba paga era de complementação da remuneração (gratificação, bônus), e como tal parcela remuneratória.

8.6.8. E como se não bastasse, podemos ainda verificar, no **Programa de Avaliação de Desempenho, de Funcionários e de Gestores**, que os parâmetros de **Desempenho Profissional e de Desempenho Pessoal**, a serem avaliados, estão longe de ser objetivos e mensuráveis quantitativamente, conforme podemos verificar no Anexo e abaixo transcritos:

Ainda, solicitou a apresentação dos resultados das avaliações dos empregados da recorrente, o que foi apresentado pela mesma em resposta aos Termos de Intimação 02 e 03 (fls. 165/379).

Ao fim, concluiu o AFRFB:

8.6.15. Primeiramente temos a informar que essas regras não constam no item 1.4 do Programa de Avaliação de Desempenho nem tampouco em nenhum outro parágrafo ou item do mesmo. Portanto, se os valores apurados podem ser majorados pelo Comitê em razão da função desempenhada, do tempo de serviço e da responsabilidade do cargo, de forma aleatória, ficando a critério do Comitê da empresa a aplicação da majoração da PLR de forma indiscriminada para os vários empregados funcionários e gestores, podendo ser utilizados índices diferentes para desempenhos iguais, então AS REGRAS NÃO SÃO CLARAS NEM OBJETIVAS, pois não existem mecanismos previstos no programa da PLR para aferição dos índices para fins desta majoração, ou seja, o contribuinte adotou outros critérios subjetivos para a distribuição destes valores que não se encontram presentes no plano acordado entre empresa e empregados, o que acaba por demonstrar que existem regras criadas unilateralmente pelo empregador, as quais os empregados não têm conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação, afrontando o § 1 do artigo 2 da Lei 10.101/2000.

Ao fim, analisando os valores pagos a título de salário e de PLR, atesta a relação de 8,67.

Aqui cabe a análise da infringência ou não ou disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº. 10.101/2000:

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.

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

Aqui importante destacar uma particularidade do texto que, no entender deste relator, muitas vezes é mal interpretado. o dispositivo acima não exige que sejam existentes critérios e condições como "índices de produtividade, qualidade", "programas de metas, resultados" etc. O § 1º acima **SUGERE** que estes sejam exemplos de regras para os instrumentos decorrentes do acordo: "**PODENDO** ser considerados, **ENTRE OUTROS**", os seguintes critérios e condições:"

O que chamou a atenção do AFRFB e o fez concluir pela inexistência dessas regras, foi que, efetuando os cálculos por conta própria, não chegou aos valores pagos pela recorrente.

Tal fato, segundo a recorrente, se deve às seguintes cláusulas previstas no seu PLR:

Cláusula 2ª. Dos princípios - O Plano observará os seguintes princípios gerais:

O valor a ser distribuído entre os empregados das áreas da Estipulante, a título de participação nos lucros, será obtido através de aplicação do seguinte percentual sobre o resultado, antes dos impostos, o gerencial apurado pela linha de negócio de *Asset Management*: será distribuído de 30% a 40% do lucro apurado.

Para a alocação das parcelas que caberão a cada funcionário, ficam estabelecidos os seguintes critérios objetivos:

I - Performance oriunda da avaliação de desempenho semestral do funcionário, aplicado ao seu salário mensal, considerando-se também o cumprimento das metas previamente acordadas entre o empregado e seu gestor.

II - Consiste na ponderação sobre os diferentes graus de responsabilidade e valor agregado por funcionário nos negócios da empresa.

E Programa de Metas:

O cálculo do valor individual da PLR do funcionário tem como ponto de partida o somatório final da avaliação de cada empregado conforme a tabela acima, podendo ser majorado pelo Comitê em razão da função desempenhada, do tempo de serviço e da responsabilidade do cargo, sendo considerado relevante o fato de o funcionário ocupar cargo ligado diretamente à atividade-fim, tomar posições de decisão e assumir riscos, uma vez que esses atributos estão intrinsecamente relacionados com os resultados obtidos pela Mellon.

Assim, o cerne da discussão está em se verificar a possibilidade ou não desta majoração - dentro dos critérios estabelecidos - para o pagamento da PLR.

No entender da fiscalização, isto não seria possível. Todavia, ao analisarmos o conjunto dos programas da recorrente, vê-se que há essa liberdade para majoração, a qual, sempre, diga-se, está vinculada à aferição de lucros, conforme a Cláusula 2ª acima prevista.

Isto posto, verificando os dispositivos legais que regem a PLR, não vejo qualquer afronta aos mesmos, pois, veja-se:

- 1) O Plano de Participação nos Lucros foi aprovado pelo Sindicato;
- 2) O Plano prevê um Programa de Metas, o qual possui a participação dos empregados;
- 3) O Programa de Metas faz a referida previsão, apresentando os seus critérios específicos, razão pela qual não vejo infringência a estes instrumentos.

Ademais, outro ponto que este relator entende que poucas vezes é observado na análise dos planos de PLR e é reiteradamente interpretado de forma equivocada, é a questão da clareza e objetividade das regras (faço jus ao Conselheiro Cleberson Alex Friess, que em reunião anterior levantou o mesmo argumento).

Ora, as regras tem que ser claras e objetivas para quem? Para o Auditor Fiscal responsável pela fiscalização? Para os julgadores das esferas administrativas? Para o judiciário? É claro que não. As regras tem que ser claras e objetivas **para os participantes dos planos**, sendo que, se não demonstrado em qualquer lançamento fiscal que os participantes dos planos não teriam conhecimento destas ou não eram capazes de entendê-las ou interpretá-las, são inviáveis tentativas de demonstrar o descumprimento ao referido requisito.

Ainda, quanto a possibilidade de majoração do valor por meio da Comissão formada, desde que previsto, não há qualquer descumprimento aos requisitos da lei, como visto, já que tal previsão consta nos instrumentos que regulam o PLR. Nesse sentido, inclusive, já se debruçou este e. Conselho (majoração e estipulação das regras):

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

[...] IV - O acordo em questão prevê regras e critérios, e até mesmo metas, sendo certo que estes foram devidamente instituídos pelos interessados na distribuição ora questionada. Sem dúvida que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, e ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento. (Acórdão nº. 206-00640. PAF nº. 10680.009628/2007-05. Sessão de 08/04/2008)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS ACORDO PRÓPRIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MENÇÃO A PROGRAMA DE DESEMPENHO INDIVIDUAL DE METAS FIXADO POSTERIORMENTE PELAS PARTES COM FUNDAMENTO NA NEGOCIAÇÃO EFETUADA. VALIDADE. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA. Considerando-se que a adoção de acordo de metas e desempenho individual, como forma aumento dos valores da PLR fixada pelas partes constou expressamente do acordo firmado é de concluir que o instrumento possui a fixação de regras claras e objetivas, sobretudo no que se refere aos direitos substantivos do cumprimento do acordado é de se afastar incidência das contribuições lançadas em conformidade com o que determina a Lei 10.101/00. (Acórdão nº. 2401-003.142. PAF nº. 14485.002997/2007-26. Sessão de 13 de agosto de 2013)

Isto posto, voto por afastar a suposta infração ao § 1º do art. 2º da Lei nº. 10.101/2000 por entender que estão, sim, previstas regras claras e objetivas nos programas da Recorrente.

Da Disparidade da PLR em Relação aos Salários

Segundo a Fiscalização (fls. 31/32):

8.6.19. Assim sendo, é razoável afirmar que, o empregador utilizava a referida vantagem financeira como meio de complemento da remuneração de empregados, já que pela exorbitância do que era pago a título de PLR, chegando algumas vezes a 354 vezes o salário de determinados empregados, não há como se concluir que a principal remuneração de inúmeros empregados estava no salário contratual. É verdade que a Lei não estipula um limite de valor, entretanto se a PLR é muito mais significativa que o montante recebido anualmente a título de salário, então estamos diante de um abuso de direito.

Em que pese seja pinçado o caso acima de 354 vezes o salário de um empregado, trazemos novamente a média informada pela autoridade fiscal (fl. 28):

8.6.17. Por fim, analisando todos os pagamentos a título de participação nos lucros em 2010, no total de R\$ 20.477.000,00, e comparando-os com as despesas salariais dos empregados de Folhas de Pagamento e informados nas GFIP'S de 2010, totalizando massa salarial de empregados no valor de R\$ 2.362.330,24, temos a seguinte relação:

Ano	PLR	SALÁRIO	RELAÇÃO
2010	20.477.000,00	2.362.330,24	8,67

Como se vê, o mencionado caso de 354 vezes o salário não representa, nem de perto, a média verificada pela fiscalização.

O primeiro ponto a ser verificado é: há limitação na lei específica para o valor pago a título de PLR? A resposta é, como reconhecido pela própria fiscalização, negativa.

Outro ponto que passou ao largo da análise da fiscalização é justamente a atividade desenvolvida pela recorrente. Vejamos o seu objeto social (fl. 50):

Cláusula 2ª – A sociedade tem por objeto social: (a) a prestação de serviços de administração de carteira de títulos e valores mobiliários de investidores residentes e/ou não residentes no Brasil e de gestão de fundos de investimento constituídos no Brasil; (b) a prestação de serviços de assessoria nas áreas financeira, de fusão e aquisição de empresas e reorganização societária, e (c) a participação em outras sociedades, comerciais ou civis, como sócia ou acionista.

Ora, trata-se de instituição que atua no mercado financeiro, onde muito se sabe, sujeita-se a volatilidade do mercado de capitais, para o bem, ou para o mal.

Como se sabe, a Lei nº. 10.101/2000 não faz menções específicas aos mais diversos segmentos empresariais existentes, cabendo a nós, intérpretes, adequar suas disposições a cada um dos casos, sem violar os dispositivos legais.

Sabendo que o segmento de atuação da recorrente baseia-se no já mencionado mercado de capitais, sendo os seus resultados vinculados à obtenção de lucros, os

quais são obtidos em percentuais dos lucros que geram àquelas pessoas físicas ou jurídicas que dispõem de parte de seu patrimônio para que este seja administrado por empresas como a recorrente.

Nesse sentido, há literatura vasta para conhecimento dessas questões, seja por meio de periódicos nacionais que cobrem o mercado financeiro, seja por livros e filmes que bem retratam esse particular ramo de atividade. Neste sentido, também, este e. Conselho:

*PROPORÇÃO ENTRE O SALÁRIO E O VALOR DA PLR.
REQUISITO NÃO PREVISTO NA NORMA DE REGÊNCIA.
Por não constar na Lei n. 10.101/2000, descabe a indicação da
desproporção entre o salário e o valor recebido a título de PLR
como situação de desconformidade com a norma de regência.
(Acórdão n.º. 2401-003.604. PAF n.º. 1 6327.001292/2010-35 . Sessão
de 12/08/2014)*

Isto posto, não vejo quaisquer irregularidades na política adotada pela recorrente e, principalmente, qualquer violação ao disposto na Lei nº. 10.101/2000, razão pela qual afasto a acusação fiscal de ilegalidade/irregularidade do programa de PLR em virtude da disparidade dos valores pagos a esse título em comparação aos salários.

Por fim, de modo a subsidiar todos os tópicos acima discorridos, importante lançar algumas considerações.

Acima trouxemos o que dispõe a Constituição Federal e a própria Lei nº. 10.101/2000. Ora, o Constituinte destinou atenção especial à integração entre o capital e o trabalho, ou seja, os lucros das empresas e os seus trabalhadores.

Qual foi a intenção da Carta Magna? Estimular que as pessoas jurídicas distribuam seus lucros aos seus trabalhadores (os quais, por não revestirem a condição de sócios, não têm direito a distribuição de lucro) e, como "benefício" a esta conduta, não sejam apenadas pelo pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga àqueles.

Numa simples reflexão: se determinada empresa auferir lucro, por que destinar parte deste aos seus trabalhadores, por meio de um programa de PLR e este ser desconsiderado, assim incidindo a contribuição previdenciária, ao invés de simplesmente distribuir a totalidade desse lucro aos seus sócios?

Nesse sentido, qual a razão para se realizar fiscalizações absolutamente restritivas ou interpretações da Lei nº. 10.101/2000 como verdadeiros "jogo dos 7 erros" a fim de encontrar mínimas e discutíveis inconsistências e apenas aqueles que, de fato (e aqui obviamente se excluem aqueles que ardilosamente tentam se utilizar dos programas de PLR) atendem os objetivos da Constituição Federal.

Dos juros sobre a multa de ofício

Em que pese meu entendimento pessoal pela exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para tal, deixo de apreciar a presente questão por ser prejudicial ao provimento ao recurso voluntário que ora se propõe, nos termos acima delineados.

Processo nº 12448.728527/2013-55
Acórdão n.º **2401-004.888**

S2-C4T1
Fl. 843

CONCLUSÃO

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Com a *maxima venia*, divirjo do Relator em relação a todos os itens tratados em seu Voto.

Da participação do sindicato

Antes de considerações outras, vejamos o que dizem os dispositivos da Lei 10.101/00, já transcritos no Voto, quanto à participação do sindicato nos acordos de PLR:

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.

Conforme se observa na transcrição acima, o acordo de PLR deverá ser objeto de negociação entre empresa, empregados e sindicato.

Pois bem, para melhor análise da questão, tem-se por oportuno trazermos à baila alguns dispositivos do Plano de Participação nos Lucros de fls. 151 a 156:

Cláusula 2ª. Dor princípios – O Plano observará os seguintes princípios gerais:

§ 1º. O Comitê de RH será composto por 2 (dois) diretores e 2 (dois) representantes dos empregados da Estipulante.

[...]

Cláusula 13ª. Da renovação, revisão e alteração – Compete exclusivamente ao Comitê de RH renovar, rever ou alterar, a qualquer tempo, os critérios, condições e conceitos estatuídos neste Plano.

[...]

§ 5º. Da decisão serão comunicados a Comissão dos Empregados e o Sindicato representativo da Categoria Profissional.

[...]

Cláusula 15ª, Da extinção do Plano – O Comitê de RH, independente das hipóteses previstas na cláusula 13ª, poderá, em decisão soberana e irrecorrível, extinguir este Plano.

[...]

§ 5º. A Comissão dos Empregados e o Sindicato representante da Categoria Profissional serão informados da extinção no prazo de 10 (dez) dias, contados da data da deliberação.

Segundo se extrai desses dispositivos, as negociações ocorreram no âmbito do Comitê de RH, o qual teve competência, inclusive, para renovar, rever, alterar e extinguir o Plano de PLR, sendo que a Comissão de Empregados e o Sindicato seriam apenas comunicados das decisões tomadas.

Ora, como se vê, está muito claro que o sindicato é apenas informado das decisões, sendo apenas um expectador no processo, não tendo participação alguma nas negociações quanto ao Plano de PLR.

Dessa forma, em que pese o Plano estar assinado pelo sindicato, tal assinatura representa, tão-somente, um referendo ao plano e não um atestado de efetiva participação nas negociações.

Quanto à declaração do presidente do sindicato de fl. 673, firmada em 4/10/13, dando conta de que o sindicato teria participado das negociações e que teria concordado com os termos do Plano de Participação nos Lucros, de fato, tal declaração vem corroborar a concordância com o Plano, mas não a participação nas negociações, pois, como visto, o sindicato não possuía assento no Comitê de RH. Logo, nesse ponto, a declaração firmada apresenta-se em dissonância com o Plano de PLR, não se prestando, portanto, para atestar a efetiva participação do sindicato nas negociações.

Sendo assim, restou demonstrado que o acordo para pagamento de PLR não atendeu ao disposto na Lei 10.101/00, art. 2º, incisos I e II.

Das regras clara e objetivas

Para a análise quanto à clareza e objetividade das regras, tomo a liberdade de colacionar trecho da decisão de primeira instância, com a qual eu concordo:

[...], assim escreve a cláusula 5ª:

Cláusula 5ª. Condições da forma de distribuição. A distribuição dos lucros pela Estipulante condiciona-se aos seguintes acontecimentos e parâmetros:

a) ao desempenho da Estipulante, assim entendida a existência de lucro líquido, apurável no Balanço Anual devidamente publicado, ou do atingimento de metas ou especiais estabelecidas, conforme o caso e critérios previstos na Cláusula 2ª do presente instrumento; (g.n).

b) ao desempenho individual dos empregados, a ser apurado na forma do Programa de Avaliação de Desempenhos, existente na Estipulante;

Parágrafo único. O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias, conforme o instrumento geral que o instituiu.

Da cláusula 5ª, acima, percebe-se que, para o empregado fazer jus a PLR, deve ocorrer as seguintes condições:

1ª. Existência de lucro líquido e desempenho individual do empregado, ou

2ª. Atingimento de metas (...) e desempenho individual do empregado.

Portanto, conforme as regras do Plano de PLR, o desempenho individual do empregado é uma condicionante à participação, mas não a existência de lucro líquido, porquanto a segunda hipótese seria o atingimento de metas.

Nessa situação, fica confirmado o motivo fiscal, vez que o Plano de PLR não é claro e preciso quanto à fixação dos direitos substantivos (§ 1º do art. 2º da Lei 10.101).

Não se sabe, em concreto, se a empresa estipulante negociou a participação nos lucros ou se negociou resultados?!

E ainda, verificando o Plano de Avaliação de Desempenho, percebe-se que o atingimento de metas não se associa ao resultado da empresa, mas ao desempenho individual de cada empregado.

Então, não há, também, regras adjetivas (§ 1º do artigo 2º da Lei 10.101), porque o objeto dessa Lei não é o de remunerar os empregados, mas, por meio de mecanismos de aferição relacionados a metas organizacionais, como setores e/ou atividades, se alcançar um melhor índice de produtividade, qualidade, ou de lucratividade, da empresa como um todo.

Com isso, para o caso sob análise, pode-se dizer que as condições a serem satisfeitas estão associadas a uma contraprestação pelo trabalho, de ordem pessoal, e que mais se assemelha a um pagamento de prêmio, e não a uma Participação nos Lucros ou Resultados.

Conforme se extrai das razões acima, realmente, o Plano de PLR não se mostra claro e objetivo, além do mais, buscando aferir a sua inteligibilidade, a fiscalização fez simulações de cálculo, porém, não chegou aos mesmos resultados obtidos pela empresa, o que vem a reforçar, mais ainda, a falta de clareza das regras.

Nesse particular, o Relator faz uma consideração em relação a qual peço *venia* para discordar.

Diz o Voto, fazendo referência a uma decisão anterior do Conselheiro Cleberson Alex Friess, que as regras devem ser claras para os participantes do plano, e não,

necessariamente, para o Auditor-Fiscal, para os julgadores das esferas administrativas ou para o Judiciário.

Pois bem, quanto às regras claras e objetivas, assim dispõe a Lei 10.101/00:

Art. 2º [...]

[...]

*§ 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:*

(Grifo nosso)

Como se vê, o § 1º não indica o destinatário das regras, mas, tão-somente, a necessidade de serem claras e objetivas.

Dessa forma, em minha ótica, as regras devem ser claras e objetivas e ponto final, ou seja, devem ser compreensíveis para qualquer pessoa com inteligência normal ou média (por exemplo: pessoa com QI entre 90 e 109, segundo a classificação de Lewis Terman).

Se entendermos que as regras devem ser claras para os empregados da empresa e não necessariamente para as demais pessoas, como os órgãos de fiscalização vão aferir a clareza dessas regras? Interrogando os empregados? Aplicando testes? Não faz sentido.

A esse respeito, cabe destaque a corretíssima observação constante do Relatório Fiscal (fls. 15 a 39):

8.6.16. *Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição de lucros.*

Portanto, diante desse quadro, tem-se por demonstrada a falta de regras claras do Plano de PLR em análise.

Da majoração dos valores pagos a título de PLR

Segundo consta no Voto, entende o Relator que "a possibilidade de majoração do valor por meio da Comissão formada, desde que previsto", não representa "qualquer descumprimento aos requisitos da lei [...], já que tal previsão consta nos instrumentos que regulam o PLR".

Todavia, três situações apontadas no Plano de PLR, e destacadas na decisão de primeira instância, tornam irregular a majoração:

- Ausência de participação do sindicato, pois tal majoração ficou a mercê do Comitê de RH, no qual o sindicato não possui assento;

- O Plano de PLR não apresenta regras de quando e como poderiam ocorrer as majorações;
- O Plano de Avaliação de Desempenho, apresentado à fiscalização, não prevê a majoração.

Portanto, eivada desses vícios, a majoração não se mostra em cumprimento às regras constantes da Lei 10.101/00.

Da disparidade da PLR em relação aos salários

Alega o Recorrente não existir na Lei 10.101/00 nenhuma regra que limite o valor da PLR ou que obrigue a empresa a tomar por base o montante dos salários de seus beneficiários.

Realmente, a Lei 10.101/00 não limita o valor da PLR, porém, tal situação não deve servir como artifício para se remunerar o trabalhador com a máscara da PLR.

A função precípua da PLR é garantir o aumento da produtividade da empresa e o comprometimento dos empregados com esta. Sendo assim, um valor pago de PLR muitas vezes superior ao salário tende a desvirtuar a finalidade de tal incentivo, dando a este mais uma feição de premiação individual de empregados do que PLR propriamente dita.

Portanto, a disparidade entre o valor da PLR e o salário dos empregados, em que pese não servir, isoladamente, como motivo determinante para a sua descaracterização, mostra-se como um indício a apontar o descompasso entre a PLR prevista na legislação de regência e a real finalidade da PLR implementada pela empresa.

Dos juro sobre a multa de ofício

Em seu Voto, o Relator não apreciou a questão referente à incidência de juro sobre a multa de ofício, por entender estar prejudicada, haja vista ter acatado os itens anteriores da defesa, porém, deixou registrada a sua posição pela não incidência de tais juro sobre a multa de ofício, uma vez que ausente, na sua ótica, "previsão legal para tal", porém, não comungamos desse entendimento.

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a esse respeito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(Grifo nosso)

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, por decorrência lógica, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Dessa forma, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Das contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE

Quanto à alegação ventilada na petição de fls. 793 a 797 de que o Supremo Tribunal Federal teria reconhecido a Repercussão Geral quanto às contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, nos REs nº 630.898/RS e 603.624/SC, respectivamente, de fato, em consulta ao "site" da Suprema Corte, constatamos que tal repercussão foi reconhecida, porém, o julgamento desses REs ainda não ocorreu, razão pela qual não cabe a exclusão de tais contribuições do presente lançamento em face dessas demandas judiciais.

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira