



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.003559/2010-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.843 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de setembro de 2021  
**Recorrente** CENTROVIAS SISTEMAS RODOVIARIOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/06/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

*In casu*, não contam do Plano as metas e objetivos necessários para recebimento da benesse, motivo pelo qual o Plano não obedece os preceitos da legislação de regência.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

## **Relatório**

CENTROVIAS SISTEMAS RODOVIARIOS S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão n.º 14-31.566/2010, às e-fls. 179/187, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições destinadas aos TERCEIROS, incidente sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em relação ao período de 03/2007 a 06/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 11/17 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD n.º 37.262.772-2.

Conforme consta do Relatório Fiscal, os elementos apresentados pela autoridade lançadora para desconsiderar o PLR da empresa são os seguintes:

- As reuniões para constituição das comissões para estudos dos parâmetros referentes à participação nos resultados de 2006 e 2007 foram realizadas, respectivamente, em 27/10/06 e 22/10/07, e as reuniões para definição das regras e critérios a serem considerados na participação nos resultados de 2006 e 2007 foram realizadas, respectivamente, em 24/11/06 e 21/11/07. Em ambos os casos, portanto, não houve acordo prévio para PLR, pois as regras foram definidas praticamente no final de cada período.
- Apesar de constar nas regras e critérios a serem considerados para participação nos resultados de 2006 a exclusão dos funcionários desligados durante o ano de referência, com exceção dos que tenham se aposentado, a empresa pagou PLR para os demitidos, conforme anexo “Pagamento de PLR/2006 a Demitidos”.
- Nas regras e critérios a serem considerados na participação nos resultados de 2006 ficou deliberado a classificação dos participantes em dois grupos de funcionários, denominados “operacionais” e “estratégicos”, e que ao grupo estratégico seria atribuído um peso de acréscimo na participação.

- Nas regras e critérios a serem considerados na participação nos resultados de 2006 constou que a participação se daria em relação a cada funcionário em razão do menor número de faltas não justificadas, menor número de advertências, ou suspensões aplicadas ao empregado pelo cometimento de faltas graves. Da mesma forma, nas regras e critérios a serem considerados na participação nos resultados de 2007, constou como parâmetros individuais absentismo e advertências e suspensões. Contudo, para a Lei n.º 10.101/00, a participação dos empregados deve ser nos lucros ou nos resultados da empresa. Parâmetros como assiduidade e comportamento do empregado não correspondem a resultados da empresa.

- Nas regras de 2006 e 2007 consta que após a aferição das metas e definição do valor a ser distribuído caberá à diretoria da empresa uma avaliação individual dos colaboradores, para atribuição de uma premiação adicional a título de "prêmio destaque". que será em quantidade de salários ou fração. Estes critérios ferem a Lei n.º 10.101/00. que dispõe que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação.

Haja vista que a Medida Provisória n.º 449, em vigor desde 04/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, introduziu modificações na penalidade a ser aplicada para a de falta de recolhimento e para a falta de declaração ou declaração inexata. a autoridade lançadora, após proceder, por competência, as comparações devidas. aplicou as multas mais benéficas ao sujeito passivo (CTN, art. 106, II, "c"): para as competências 03/07 e 03/08. aplicou-se as penalidades vigentes ao tempo da prática da infração; e para as competências 05/07 a 06/07 e 05/08 a 06/08, aplicou-se a penalidade superveniente (multa de ofício de 75%).

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 193/210, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, trazendo alguns contrapontos específicos a decisão, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

- O Auto de Infração importa ofensa ao disposto no artigo 7.º. XI. da Constituição Federal, ao artigo 3.º da Lei n.º 10.101/2000 e ao artigo 28. §9.º. "j" da Lei n.º 8.212/91, que excluem a natureza remuneratória da participação nos lucros e resultados da empresa. Trata-se de uma imunidade tributária objetiva. Logo, afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados.

- A Administração Pública deve pautar sua atividade no princípio da legalidade (artigo 37, caput da CF), ou seja, deve atuar nos estritos limites legais.

- O artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000 determina que a participação nos lucros e resultados seja negociada entre a empresa e seus empregados. através de comissão escolhida pelas partes e integrada por um representante do sindicato, ou com a representação direta do sindicato por meio de negociação coletiva.

- Os critérios e condições para a participação nos lucros ou resultados, indicados nos incisos I e II do § 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000, são meramente enunciativos ou exemplificativos, e não obrigatórios ou taxativos.

- Não houve ausência de critérios ou condições para distribuição da participação nos resultados da empresa a seus empregados. Na verdade. o Fisco imiscuindo-se em seara

alheia, afastando-se do princípio da legalidade, ante a inexistência de dispositivo legal a amparar esse procedimento. reputou que os critérios e as condições estabelecidos pela comissão eleita pelas partes não eram claros e objetivos.

- Os critérios e condições para a participação nos lucros ou resultados são refratárias ao poder normativo do Poder Judiciário, quicá, então, do Poder Executivo. No caso de controvérsia entre as partes, a solução será buscada através de mediação ou arbitragem, nos termos do artigo 4º da Lei n.º 10.101/2000. A participação nos lucros ou resultados consiste em direito eminentemente consensual, a sua instituição não é obrigatória.

- Todos os pagamentos a título de participação nos resultados dos exercícios 2006 e 2007, realizados pela empresa, aos seus empregados, preencheram os requisitos estabelecidos pela Lei n.º 10.101/2000.

- Ainda que não sejam os melhores, segundo entendimento da auditora fiscal, os critérios e condições eleitos pela comissão cumprem satisfatoriamente os requisitos da legislação específica, a qual não impõe critérios obrigatórios e inflexíveis para tanto.

- Equivocada a observação feita no auto de infração de que a participação nos lucros ou resultados depende da existência de lucro da empresa. Somente a participação nos lucros está atrelada ao lucro da empresa. Já a participação nos resultados está vinculada a uma ou mais metas de desempenho, como melhora na qualidade do produto, redução de custos, produtividade, dentre outras. Tais metas podem ser estabelecidas em relação aos colaboradores individualmente (para cada empregado), ou coletivamente (para cada grupo ou setor de empregados), ou para a empresa como um todo. Cabe aos administradores escolher a forma mais adequada a sua realidade.

- Diante da especificidade das atividades desenvolvidas pela empresa autuada, prestação de serviços público por concessão, elegeu-se a participação nos resultados, com estipulação de metas individuais para cada colaborador da empresa.

- Assim, dentre os critérios e condições, estabeleceu-se o comprometimento do colaborador no desempenho de suas atribuições durante o ano de referência (tempo trabalhado, absenteísmo e penalidades) para participação nos resultados da empresa.

- A formalização dos programas no final dos anos de referência e a distribuição espontânea aos empregados dispensados não são suficientes para desvirtuar a natureza não remuneratória da participação nos resultados paga pela empresa.

- No primeiro caso, porque inexistiu previsão legal quanto ao prazo para formalização dos programas de participação nos lucros ou resultados, bem como não houve questionamento por parte dos interessados (empregados), nem prejuízo para eles, eis que foram cientificados dos critérios e condições previamente ao pagamento pela empresa.

- No segundo caso, porque se trata de uma espontaneidade realizada pela empresa com amparo no artigo 3º, §3º da Lei n.º 10.101/2000, em corolário ao princípio constitucional da isonomia (artigo 5º, caput da CF). O dispositivo da Lei n.º 10.101/2000 consagra o princípio da isonomia ao permitir a compensação dos pagamentos espontaneamente feitos pela empresa, a título de participação nos lucros e resultados, com as obrigações decorrentes de acordos e convenções coletivas de trabalho atinentes ao mesmo tipo de participação. E se a lei permite tal compensação, é porque eles possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, possuem natureza não remuneratória.

- Se por decisão judicial transitada em \_julgado, se determinasse a inclusão dos empregados dispensados na participação nos resultados, não se discutiria a natureza não remuneratória do pagamento realizado pela empresa. Obviamente, não se altera esse cenário pelo pagamento espontâneo feito pela empresa.

- A participação nos lucros ou resultados da empresa consta como direitos dos trabalhadores desde a CF/46. Entretanto, graças ao incentivo dado pela CF/88, que expressamente a desvinculou da remuneração, ela veio ganhando cada vez mais espaço nas negociações entre empresas e trabalhadores. A Lei n.º 10.101/2000, ao regulamentar referido instituto, propiciou maior integração entre capital e trabalho. Ocorre que o

procedimento adotado pelo Fisco pode vir a desestimular as empresas a formalizar programas para participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em prejuízo a toda a classe trabalhadora.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo nos programas próprios de PLR (exercícios de 2006 e 2007). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 10.101/2001, pois, em síntese:

- os regulamentos/acordos de PLR foram assinados após transcorridos vários meses dos períodos definidos como bases de apuração, caracterizando a ausência do prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; e, **especialmente**

- ausência de regras claras e objetivas e aferição individual dos empregados;

Além dessas duas motivações principais, o fiscal também explicita que houve pagamento de PLR para empregados demitidos, mesmo constando no Programa que não seriam contemplados.

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de

participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

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

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória n.º 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

**Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei n.º 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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

- I - comissão 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 funcional dos trabalhadores.

[...]

**Art.3º** A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

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

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n.º 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n.º 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entretantes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

**Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária**

**interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.**

Na hipótese dos autos, tendo em vista as particularidades despendidas, dividiremos nossa análise por temática, senão vejamos:

### **Da Negociação Prévia**

A atuada argumenta que a pactuação da PLR deve ser estabelecida de acordo com os detalhes de cada situação concreta (considerando as circunstâncias do ramo econômico, as condições de mercado, a atuação dos sindicatos, a tradição do setor etc.) e que o momento ideal para celebração do acordo é aquele que, concomitantemente, permite a fixação das metas de modo factível e possibilita o seu cumprimento. Acrescenta que as negociações ocorrem durante o primeiro semestre e não no fim do ano anterior, pois nesta época elas não se mostrariam apropriadas e também devido às práticas sindicais adotadas no setor.

Conclui que todos os acordos foram firmados em prazo razoável, no momento mais adequado para que isso ocorresse e após efetiva negociação com o Sindicato da categoria. Reafirma que a Lei nº 10.101/2000 não estabelece prazo expresso para que a pactuação ocorra, e diz que tal diploma normativo foi inteiramente respeitado, inclusive em suas finalidades de integração entre o trabalho e o capital e estímulo da produtividade.

Pois bem!

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucionais acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior? – Nenhuma!!!

Sobre o tema, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênia para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão n.º 2202-005.195. cujo adoto como razões de decidir:

(...) Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" ou de "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"<sup>3</sup> e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"<sup>4</sup>. Para a doutrina jus trabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", podese esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

(...)

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

No caso concreto, às reuniões para constituição das comissões para estudos dos parâmetros referentes à participação nos resultados de 2006 e 2007 foram realizadas, respectivamente, em 27/10/06 e 22/10/07; e as reuniões para definição das regras e critérios a serem considerados na participação nos resultados de 2006 e 2007 foram realizadas, respectivamente, em 24/11/06 e 21/11/07.

Como dito alhures, o entendimento deste Relator é de que os “acordos” firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, são válidos e obedecem os ditames legais, desde que seja com antecedência capaz de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado. O que, *in casu*, entendo restar preenchido.

Portanto, nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

### **Da ausência de regras claras e objetivas**

Nos programas de participação nos resultados consta que após a aferição das metas e a definição do valor a ser distribuído, caberia à diretoria da empresa **uma avaliação individual dos colaboradores**, para atribuição de uma premiação adicional a título de “prêmio destaque”, que seria em quantidade de salários ou fração. Essa avaliação a ser efetuada pela diretoria da empresa seria unilateral e subjetiva, vez que não estabelecidas, por meio de negociação entre as partes, regras claras e objetivas para tanto.

Ainda que a lei estabeleça que a participação nos resultados deva ser objeto de negociação entre as partes, **dos instrumentos decorrentes dessa negociação devem 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.

Assim, não procede o argumento da contribuinte de que a definição dos direitos substantivos e regras adjetivas seria discricionária e que o Fisco careceria de legitimidade e interesse para a questionar.

Nos programas de participação nos resultados de 2006 e 2007 não constou as metas ou resultados a serem obtidos pela empresa para fins de distribuição da participação nos resultados da contribuinte, conforme estabelece a Lei nº 10.101/00. Constou apenas critérios para a distribuição aos empregados, tais como o tempo efetivamente trabalhado, as faltas ou atrasos injustificados e as advertências ou suspensões aplicadas ao empregado pelo cometimento de faltas graves. Contudo, critérios de distribuição aos empregados não correspondem aos resultados da empresa.

Nas regras de 2006 consta **“que após a aferição das metas deste instrumento pela Comissão e Diretoria da empresa, o Conselho de Administração definirá o valor a ser distribuído”** e **“que caberá à Diretoria da empresa, uma avaliação individual dos colaboradores, sendo que desta avaliação competirá à diretoria a atribuição de uma premiação adicional a título de Prêmio Destaque que será em quantidades de salários ou fração de salários”** e nas regras de 2007 consta **“que após a aferição das metas deste instrumento pela Comissão e Representantes da Empresa a Diretoria da Centrovias Sistemas Rodoviários S/A**

*definirá o valor a ser distribuído.* Pergunto, qual é a meta? Qual o resultado ou lucro esperado? – Não há qualquer menção. Tanto é verdade que, na resposta ao TIF-003, ficou claro que a contribuinte não tem programas de metas, conforme documento emitido em 10/06/2010, às e-fls.

Portanto, *in casu*, não estamos falando sobre o aspecto subjetivo da valoração do quão inteligível ou cristalino seja a meta, mas sim da sua completa inexistência.

Sendo assim, quanto a este aspecto, deve ser mantida a incidência de contribuições previdenciárias.

### **Dos pagamentos a empregados não participantes do programa (demitidos)**

Apesar de constar do relatório fiscal a informação de que os trabalhadores demitidos receberam valores a título de PLR, s.m.j., esta razão não foi “motivadora” para desconsideração do Programa. Mesmo assim, por ter sido elencado pela auditoria fiscal, necessário tratarmos no voto.

Em seu recurso, a autuada afirma que os pagamentos aos empregados desligados durante o ano de referência tratou-se de espontaneidade dela, guardando guarida no artigo 3º, § 3º da Lei n.º 10.101/00.

Pois bem!

Apesar de constar expressamente no acordo que os trabalhadores demitidos estão excluídos do Programa, creio que tal assertiva vai contra o princípio da isonomia, senão vejamos:

Primeiramente, não existe previsão na lei de regência sobre a impossibilidade de pagamento a título de PLR aos empregados desligados da empresa antes do fim do período de apuração.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a parcela Participação nos Lucros e Resultados é calculada sobre o lucro ou resultado da empresa, com base no tempo em que o trabalhador prestou serviços durante o período de apuração, que é, geralmente, anual. Se o ex-empregado contribuiu para a obtenção dos resultados positivos da empresa, terá direito a receber a parcela mesmo que não esteja mais trabalhando no local na data prevista para a distribuição dos lucros. Nesse sentido, as normas coletivas ou regulamentares não podem instituir vantagem que condicione o recebimento da PLR à vigência do contrato de trabalho na data prevista para a distribuição dos lucros, pois essa prática fere o princípio da isonomia.

Neste diapasão, o trabalhador que deixa a empresa durante o período aquisitivo da Participação sobre Lucros e Resultados tem direito a receber parcela proporcional do adicional ao tempo em que atuou na companhia. O valor é devido pois o empregado contribuiu para o resultado positivo do empregador.

Mais a mais, o Tribunal Superior do Trabalho editou a Súmula 451 que versa exatamente sobre o tema, senão vejamos:

#### **Súmula 451 do TST**

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. RESCISÃO CONTRATUAL ANTERIOR À DATA DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS. PAGAMENTO**

PROPORCIONAL AOS MESES TRABALHADOS. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. Fere o princípio da isonomia instituir vantagem mediante acordo coletivo ou norma regulamentar que condiciona a percepção da parcela participação nos lucros e resultados ao fato de estar o contrato de trabalho em vigor na data prevista para a distribuição dos lucros. Assim, inclusive na rescisão contratual antecipada, é devido o pagamento da parcela de forma proporcional aos meses trabalhados, pois o ex-empregado concorreu para os resultados positivos da empresa.

Observa-se da Súmula encimada que o empregado tem o DIREITO a receber o valor de PLR proporcional aos meses trabalhados no período aquisitivo, ou seja, entendimento contrário ao da acusação fiscal. Em outras palavras, caso o empregado demitido impetrasse com medida judicial cobrando tal “verba”, esta seria deferida.

Mesmo para aqueles que não compartilhem deste entendimento, creio o Plano como um todo não possa ser desnaturado, devendo a contribuição incidir apenas em relação aos valores pagos aos empregados demitidos.

Portanto, com razão a recorrente neste capítulo.

### **Periodicidade do pagamento (questão levantada pela DRJ)**

Por derradeiro, quanto a periodicidade dos pagamentos, em nenhum momento a autoridade lançadora questionou tal matéria, motivo pelo qual deixo de tecer maiores considerações, uma vez que não faz parte da acusação fiscal.

### **Conclusão da PLR**

Deve ser mantido o lançamento apenas pelo motivo de ausência de metas e objetivos.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira