



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

**Processo nº** 15504.724670/2011-82  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.680 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2018  
**Matéria** OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007

PLR. METAS E OBJETIVOS. CONDIÇÕES. INEXISTÊNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A ausência, no instrumento que institui o programa de PLR, de qualquer meta ou objetivo condicionando o seu pagamento, implica sua descaracterização e a inclusão dos valores pagos com base nele na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

MULTA. CFL 68. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO EM GFIP.

Estabelecida a incidência das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos sobre pagamentos não informados em GFIP, deve ser mantida a aplicação de penalidade pelo descumprimento da obrigação de informar tais valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 377/389) apresentado em face do Acórdão nº 02-49.997, da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 365/372), que negou provimento à impugnação do sujeito passivo ao auto de infração pelo qual se exige crédito tributário decorrente de contribuições para outras entidades e fundos incidentes sobre valores pagos a título de PLR, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

O lançamento que deu origem a este processo está composto pelo Debcad nº 37.322.313-7, relativo às contribuições Salário Educação e Incra na competência 03/2007 e Debcad nº 37.322.315-3, relativo à multa por ter a empresa apresentado diversas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências de 03/2007 a 08/2007.

Segundo o relatório fiscal (fls. 49/73), a multa CFL 68 resultou da declaração a menor do valor devido às contribuições à previdência social, uma vez que não foram incluídos os seguintes pagamentos:

1. Pagamentos feitos a empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica.

2. Pagamento de Participação nos Lucros para diretores não empregados.

3. Pagamento de Previdência Privada para diretores.

4. Pagamento de verbas remuneratórias em processos trabalhistas.

Em relação ao Debcad nº 37.322.313-7, o relatório fiscal afirma que o pagamento realizado em março de 2007 teve por base apenas as convenções coletivas firmadas, nas quais haveria a garantia de um pagamento mínimo proporcional ao salário do empregado e independente do atingimento de qualquer meta ou resultado. Apenas na hipótese em que esse valor mínimo representasse percentual inferior a cinco por cento do lucro obtido no período, haveria sua majoração até um teto determinado.

Nesse caso, entendeu a autoridade fiscal que a garantia de pagamento de um valor determinado independente de qualquer resultado desvirtuaria o programa, colocando-o em confronto com as regras da Lei nº 10.101, de 2000.

Instaurando o contencioso administrativo, a empresa autuada alegou, em síntese, que não houve descumprimento de obrigação acessória, eis que as parcelas não incluídas em GFIP não seriam passíveis de tributação, e, em relação às contribuições para outras entidades e fundos, que a Lei nº 10.101 não estabelece a obrigatoriedade de metas a serem cumpridas, bem como que o plano da empresa estaria de acordo com essa lei ao prever como condição para que os funcionários recebam PLR o auferimento de lucro.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação apresentada mantendo integralmente o auto de infração.

A ciência dessa decisão ocorreu em 31/10/2013 (fl. 375) e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 29/11/2013 (fls. 377/389).

Em sede recursal a autuada volta a alegar que a existência de plano de metas e resultados não é condição para o pagamento de PLR e que a lei de regência não impede o pagamento de valor fixo. Em relação à multa, alega que as verbas não informadas não estão sujeitas à tributação, bem como que, se mantida a exigência, deve ser aplicada a retroatividade benigna.

Com base no exposto, formula os pedidos que são textualmente transcritos abaixo:

(a) seja declarada a improcedência do lançamento fiscal, cancelando-se o DEBCAD nº 37.322.313-7, que exige contribuições destinadas a outras entidades e fundos (salário-educação e INCRA) sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados aos seus empregados;

(b) seja determinado o sobrestamento do DEBCAD nº 37.322.315-3, que exige multa isolada pela suposta apresentação de GFIP's com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ou, subsidiariamente, seja efetuado o seu julgamento em conjunto com os PTA's nº 15504.724.669/2011-58 e nº 15504.724.671/2011-27.

(c) subsidiariamente, se restar mantido o crédito tributário principal, o que se admite para argumentar, seja revista a penalidade imposta neste auto de infração, para que seja aplicada a multa mais benéfica (em atenção ao princípio da retroatividade benigna), prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Neste CARF, o processo compôs lote sorteado em sessão pública para esta Conselheira.

É o que havia para ser relatado.

## Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

### **Debcad 37.322.313-7 Contribuições para outras entidades e fundos**

Segundo a autoridade fiscal e os julgadores de primeira instância, o programa de PLR da autuada não atenderia às exigências da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o

pagamento não estaria condicionado a qualquer meta ou resultado a ser atingido, tendo sido garantido um valor mínimo.

A autuada, por sua vez, defende que não há na legislação de regência tal exigência ou impedimento, bem como que o pagamento teria sido condicionado à obtenção de lucro.

Quanto a essa questão, registro inicialmente meu entendimento de que há sim exigência legal para que o pagamento de PLR esteja subordinado a critérios e condições.

Voltando ao texto legal, tem-se que:

*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:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Resta claro do texto legal que o instrumento de negociação deve conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos do trabalhador e também quanto a mecanismos de aferição para verificação do seu cumprimento. Logo, é inexorável que o instrumento deve conter critérios e condições de pagamento, cuja observância sejam passíveis de aferição.

Os incisos são, com efeito, exemplificativos, mas deles pode ser extraída a racionalidade que orienta a regra.

O fato de que não sejam obrigatórios esses critérios e condições, não quer dizer que o PLR pode ser fixado sem qualquer critério ou condição. Ou ainda que seja fixado com critérios e condições sem qualquer pertinência lógica com os exemplos fornecidos pela lei, de onde resulta clara a intenção de que o modelo escolhido seja uma expressão do resultado obtido a partir do esforço adicional empreendido pelos empregados.

No caso em análise, analisando-se a convenção juntada às fls. 212 e ss, destaca-se a seguinte cláusula:

**CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)**

Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2007, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$ 828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.496,00 (cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).

**PARÁGRAFO PRIMEIRO**

O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no “caput” desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2006, como teto, o percentual de 15%

(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do “caput” desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.992,00 (dez mil, novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

#### PARÁGRAFO SEGUNDO

No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006.

#### PARÁGRAFO TERCEIRO

O empregado admitido até 31.12.2005 e que se afastou a partir de 1º.01.2006, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

#### PARÁGRAFO QUARTO

Ao empregado admitido a partir de 1º.01.2006, em efetivo exercício em 31.12.2006, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou auxílio-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

#### PARÁGRAFO QUINTO

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2006 e 31.12.2006, será devido o pagamento, até 02.03.2007, de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no “caput”, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

#### PARÁGRAFO SEXTO

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2006 (balanço de 31.12.2006) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

#### PARÁGRAFO SÉTIMO

A participação nos lucros ou resultados prevista nesta Convenção Coletiva de Trabalho refere-se ao exercício de 2006, atende ao disposto na Lei nº 10.101, de 19.12.2000, não constitui base de incidência de nenhum encargo trabalhista ou previdenciário por ser desvinculada da remuneração, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade, porém tributável para efeito de imposto de renda, conforme legislação em vigor.

Pois bem, essa cláusula estabelece um valor mínimo e um máximo a ser pago a cada empregado, sendo que a variável que irá determinar em que ponto desse intervalo se

fixará o valor a ser pago é o lucro da instituição, já que a distribuição não deverá ser inferior a 5% nem superior a 15% dele.

Logo há uma variável relativa ao valor efetivamente pago, mas a existência ou não do pagamento, por outro lado, está condicionada apenas ao auferimento de lucro (parágrafo sexto). Ou seja, havendo lucro, qualquer que seja, inferior ou superior ao dos anos anteriores, haverá pagamento de PLR, presume-se que, pelo menos, no mínimo ajustado.

Para auxiliar a compreensão da norma e sua aplicação ao caso concreto, recorro ao Acórdão nº 9202-006.218, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relatora a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, analisando situação semelhante a destes autos, assim se manifestou:

*A verba paga a título de PLR tem por objetivo servir como um instrumento de incentivo à produtividade dos trabalhadores e, consequentemente, da empresa, mediante o pagamento de um valor, além do salário e dos demais benefícios devidos ao trabalhador, como forma de estimular o empregado a ter um rendimento operacional que exceda ao seu desempenho corriqueiro exigido como decorrência inerente do contrato de trabalho.*

*Desta forma, o plano de incentivo à produtividade deve conter de maneira clara e objetiva, um fim a ser alcançado pelo desempenho do trabalhador, em vista de um estímulo traduzido na promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR.*

*Conforme a Lei nº 10.101/2000, este fim, ou objetivo extraordinário, pode ser estabelecido como um índice de produtividade, de qualidade da produção ou de lucratividade da empresa. Pode, também, ser traduzido por um programa de metas, de resultados ou de prazos, ou por qualquer uma outra ferramenta gerencial que, efetivamente, anime e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho normal que é de sua rotina e decorrente do seu contrato de trabalho.*

*Assim, se vê que nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, o legislador infraconstitucional não teve intenção de detalhar na Lei todos os fins excepcionais a serem almejados nos planos de incentivo à produtividade, delegando às próprias empresas a prerrogativa de estabelecer nos seus planos de PLR os objetivos que fossem adequados às suas realidades. E, exemplificativamente, elencou, dentre outros, os seguintes critérios e condições:*

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*Entretanto, ainda que a legislação infraconstitucional não obrigue a empresa a seguir este ou aquele objetivo determinado, a existência e delimitação clara e precisa, no plano de PLR, de um fim extraordinário específico a ser atingido pelo seus trabalhadores é indispensável para a caracterização da verba. A*

*empresa tem que detalhar qual o objetivo a ser atingido pelo seu corpo funcional para almejar a PLR e tal meta deve ser estipulada previamente, pois é da natureza da rubrica (para que não integre a base remuneratória), que os valores percebidos sejam fruto não da rotina laboral, mas do cumprimento de algo para o qual o trabalhador teve que implementar mais esforços do que aqueles normalmente utilizados no cumprimento de seu contrato de trabalho.*

*E por isso, a importância da pactuação prévia, eis que somente ciente do que deve ser alcançado como objetivo para que receba o bônus do seu empenho é que vai implementar o esforço necessário para tanto.*

*A inexistência de regramento claro e objetivo desvirtua a natureza da rubrica.*

*A Lei nº 10.101/2000 exige que do acordo constem os “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado. Na sequência do raciocínio, por óbvio, as condições pertinentes ao plano de PLR, devem estar concluídas e ser científicas aos trabalhadores em período prévio à apuração dos objetivos pactuados entre as partes, de maneira que o empregado tenha o conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado para fazer jus ao ganho anunciado na negociação coletiva.*

Confrontando o caso concreto com o significado da norma apresentado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não me parece que o plano adotado pela empresa autuada tenha cumprido as condições fixadas em lei.

Com efeito, atrelar o pagamento de PLR à mera existência de lucro, ainda mais em se tratando de instituições financeiras e de instrumento firmado no último trimestre do período de referência, não pode ser confundido ou entendido como estabelecimento de programa de metas, resultados ou prazos, ou ainda de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa.

Índice de lucratividade não é o mesmo que mera obtenção de lucro.

A existência de lucro por si só consiste em elemento estanque, inapto a revelar qualquer ganho de produtividade. Para sua obtenção, basta que as receitas sejam superiores aos custos e despesas.

O índice de lucratividade, por outro lado, retrata a eficiência com que o lucro é gerado, pois está sujeito a outra variável, estabelecendo uma relação entre aquele e as receitas obtidas. De forma que duas empresas podem obter o mesmo lucro e não serem igualmente lucrativas.

Além disso, o termo lucratividade está atrelado a outro, índice, que retrata a oscilação de determinada medida ou gradação. Assim, a norma não apenas faz menção a um elemento por si bastante relativo, como o associa a uma forma de avaliar sua oscilação.

Nesse sentido, toda a linguagem utilizada pela norma conduz à conclusão de que os parâmetros estabelecidos por ela têm em comum o fato de serem diferentes formas de medição do incremento na produtividade e eficiência.

É claro que as partes podem eleger critérios e condições diferentes daqueles que foram postos de forma exemplificativa pela norma, mas não acredito que o esforço empreendido por ela tenha tido por fim ilustrar o texto de forma retórica, mas sim evidenciar a natureza dos critérios e condições aptos a atender os fins almejados por ela.

Deve haver uma pertinência lógica entre os exemplos fornecidos e o adotado no instrumento firmado.

Não reconheço essa pertinência na convenção trazida à colação nesse processo.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa autuada.

### **Debcad 37.322.315-3 Multa CFL 68**

Em relação ao Debcad 37.322.315-3 a recorrente afirma corretamente que sua manutenção está vinculada ao destino dos processos em que se discute a incidência das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos sobre os pagamentos supostamente omitidos.

Essa discussão deu-se no âmbito deste processo e dos processos 15504.724669/2011-58 e 15504.724671-27.

No processo nº 15504.724671/2011-27, que trata da incidência sobre valores pagos no âmbito de processos trabalhistas, houve manifestação de desistência do recurso voluntário e parcelamento dos débitos.

O processo nº 15504.724669/2011-58, por sua vez, trata da incidência da contribuição previdenciária da empresa e dos segurados sobre verbas pagas a título de PLR aos empregados e PLR e previdência privada de diretores.

Nesse processo, não foi impugnado o lançamento na parte relativa à previdência privada de diretores e houve desistência da discussão acerca do PLR pago a eles.

Sendo assim, a única matéria que restou em litígio foi a incidência das contribuições da empresa e dos segurados sobre o PLR pago a estes em março de 2007.

Ambos os processos estão sendo julgados em conjunto e está sendo negado provimento ao recurso apresentado pela autuada na discussão acerca do PLR.

Processo nº 15504.724670/2011-82  
Acórdão n.º **2201-004.680**

**S2-C2T1**  
Fl. 446

---

Como consequência, foi mantida a incidência das contribuições sobre todas as verbas não incluídas em GFIP, o que evidencia a correção da autuação realizada quanto ao descumprimento de obrigação acessória.

Por outro lado, a necessidade de aplicação da retroatividade benéfica consiste em matéria já pacificada e cuja implementação se dá de ofício, por isso não há qualquer litígio sobre o assunto.

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado e lhe negar provimento.

Dione Jesabel Wasilewski