



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001316/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.788 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** ING BANK N.V.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2006

**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA. CAUSA MADURA.**

Não há necessidade de esgotamento das alegações suscitadas na impugnação para a prolação de uma decisão de primeira instância válida, quando a decisão veicular fundamentação suficiente para a solução do capítulo impugnado, sendo decisão passível de reforma e não de anulação. No caso concreto, não há nulidade; mas, ainda que se considere a questão não solucionada como ensejadora de nulidade da decisão recorrida, cabe decidir desde logo o mérito em razão de a causa já se encontrar em condições de imediato julgamento.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RE 569.441. TEMA STF Nº 344.**

O art. 7º, XI, da Constituição da República depende de regulamentação e, uma vez descumprida a regulamentação, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. FISCALIZAÇÃO.**

A fiscalização previdenciária é competente para apreciar a observância ou não do regramento traçado na Lei nº 10.101, de 2000, eis que atinente ao domínio do fato gerador das contribuições previdenciárias ou para terceiros, analisando para tanto acordos e convenções coletivos de trabalho.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PACTUAÇÃO. PAGAMENTO MÍNIMO INDEPENDENTE DE LUCROS/RESULTADOS. MONTANTE DOS VALORES EM COMPARAÇÃO AO SALÁRIO.**

Para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de

participação nos lucros ou resultados. Além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, tal exigência foi expressamente evidenciada pelo disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho encerra as tratativas. Antes disso, não há regra, mas expectativa de regra. Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa. É irrelevante que os trabalhadores tenham tido conhecimento do andamento das tratativas, pois não há regra, mas negociação de regra e à luz dos fatos ocorridos durante o período aquisitivo já transcorrido, a violar a finalidade do instituto. Revelam igualmente o desvirtuamento do instituto da participação os lucros ou resultados o pagamento de valor mínimo, independentemente dos lucros ou resultados, bem como parte dos trabalhadores receber valores extremamente elevados quando comparados com seus salários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite e Wilderson Botto que votaram para declarar a nulidade do acórdão de impugnação. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite e Wilderson Botto que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor em relação à preliminar e ao mérito o conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento iniciado em 09/11/2022, com a preliminar de nulidade julgada, e análise do mérito em 01/02/2023.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram do julgamento em 09/11/2022 os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Participaram do julgamento em 01/02/2023 os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier. Ausente o Conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-010.788 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.001316/2009-12

## Relatório

ING BANK N.V., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 12ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão n.º 16-27.461/2010, às e-fls. 709/743, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias correspondentes a parte destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, incidente sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em relação ao período de 01/2006 a 10/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 30/55 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD n.º 37.235.813-6.

Conforme consta do Relatório Fiscal, ao serem examinados os documentos: Livro Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, Guias da Previdência Social - GPS, Convenções Coletivas, Regulamentos de Distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, constatou a fiscalização o não recolhimento das contribuições sociais devidas sobre as rubricas relacionadas à Participação nos Lucros ou Resultados, pagas aos empregados em desacordo com a legislação vigente.

Os valores devidos foram apurados com base em dados constantes de planilha excel, fornecida pela empresa notificada por meio de arquivo em meio magnético (CD), entregue em 26.11.2009. Tais valores foram extraídos e confirmados a partir da contabilidade e das folhas de pagamento do sujeito passivo, entregues na mesma data acima indicada, no formato de arquivos magnéticos com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD.

Conforme se depreende da legislação de regência: art. 7º, XI da Constituição Federal, art. 28 e parágrafo 9º da Lei 8.212/91, art. 214 do Decreto 3.048/99 e também do contido no art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, verifica-se que a participação nos lucros, como prevista constitucionalmente, é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

A regulamentação da matéria deu-se com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29.12.1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, as quais foram finalmente convertidas na Lei n.º 10.101 de 19.12.2000, que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da participação da remuneração ocorra. Assim, há necessidade de serem analisadas as condições em que esta verba é ajustada e paga, a fim de que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à citada norma de regência.

No presente caso, a Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados da impugnante foi paga durante o exercício de 2006 e regida por diferentes instrumentos a saber:

(i) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2005 e 2006;

(ii) Acordo Coletivo de Trabalho para Participação nos Resultados - Ano Base 2005, celebrado entre o ING Bank N.V. e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, assinado em 29 de novembro de 2005, com vigência entre 01.01.2005 e 31.12.2005; e

(iii) Acordo Coletivo de Trabalho para Participação nos Resultados - Ano Base 2006, celebrado em o ING Bank N.V. e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, assinado em 04 de dezembro de 2006, com vigência entre 01.01.2006 e 31.12.2006.

Foram encontradas na contabilidade da empresa contas patrimoniais: 4.9.9.30.10.40 (Provisão PLR Elegíveis), 4.9.9.30.10.40 (Provisão PLR Programa Próprio) e contas de resultados: 8.9.7.10.20.02 (Empregados PLR Programa Próprio), 8.9.7.10.20.01 (PLR Sindicato Elegíveis), bem como em suas folhas de pagamentos, 'nas rubricas 00049 (Partic. Nos Lucros e/ou Resultados PLR), 00259 (Particip. Lucros Resultados) e 00260 (Antecipação P.L.R.), remunerações a título de PLR nas competências abaixo relacionadas. Os valores concedidos a cada trabalhador são apresentados no Anexo I ~ Pagamento de PLR por beneficiário.

Ademais, ressalta que a Participação nos Lucros ou Resultados não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que não visa premiar determinados empregados em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

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

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/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. 750/820, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, aduz, primeiramente, que a decisão de piso não analisou os argumentos despendidos na impugnação, sendo, por diversas vezes, subjetiva e vazia, caracterizando cerceamento do seu direito de defesa.

Nas demais razões, repisa às alegações da impugnação, trazendo alguns contrapontos específicos a decisão, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

#### Da correta base de cálculo das Contribuições Previdenciárias

A legislação e doutrina são unísonas em considerar essencial à definição de salário sua natureza de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo empregado, sendo sempre a contrapartida paga pela empresa ao empregado em retribuição ao trabalho realizado por este último em benefício da primeira.

Não é, pois, qualquer valor pago ao empregado que configura salário, mas tão somente aquele valor que constitua a compensação pelo trabalho prestado, isto é, o valor que represente retribuição ao empregado.

Assim, a Impugnante passa a demonstrar que a Participação nos Lucros e/ou Resultados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração de seus segurados, pois não é paga de forma habitual e nem tampouco como contraprestação pelos serviços prestados por estes, sendo assim, mister o cancelamento da presente autuação.

#### Da natureza das verbas pagas a título de PLR

Da análise do art. 7º, XI, da Constituição Federal, é possível constatar q o próprio legislador constituinte excluiu, do conceito de remuneração, as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de participação nos lucros ou resultados.

Exatamente por não configurar salário, é que também no âmbito previdenciário o legislador determinou expressamente a vedação à incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR. É o que dispõe o art. 28, §9º, “j”, da Lei nº 8.212/91.

Portanto, claro está que, quer por disposição constitucional, quer por disposição legal expressa, as verbas pagas a título de distribuição de lucros ou resultados jamais poderiam ser caracterizadas como remuneração.

(...)

Assim, por expressa determinação constitucional e legal e, ainda, por não representar uma contraprestação de serviço e não ser habitual, e' inviável pretender caracterizar as verbas advindas da participação nos lucros e resultados como se remuneratórias fossem. Reproduz jurisprudência e conclui que constitucionalmente as verbas pagas a título de PLR não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da impossibilidade de tributação pelas contribuições previdenciárias dos valores contidos sob a rubrica PLR - Critérios Legais na Formatação dos Acordos

Conforme se depreende da leitura dos artigos 2º e 3º, da Lei nº 10.101/2000, o legislador trouxe à baila requisitos necessários à validade das Convenções e Acordos Coletivos para pagamento de participação nos lucros e/ou resultados, os quais se encontram presentes no instrumento firmados pela Impugnante.

Especificamente no que diz respeito ao requisito das regras claras e objetivas dos direitos substantivos para fruição da participação nos lucros e/ou resultados é importante esclarecer que este requisito nada mais obriga do que a existência de um critério objetivo, quer dizer, matemático para a aferição do valor a que fará jus o funcionário a título de PLR, na hipótese de atingimento das metas.

(...)

Todos os requisitos para a formatação e formalização dos planos de participação nos resultados da empresa estão postos nas determinações da Lei nº 10.101/2000, que é o instrumento competente para regular o tema, como determina a própria Constituição Federal, em seu artigo 7º, inciso XI.

Não cabe ao Fisco criar qualquer outro requisito, sob pena de desrespeitar não só a Constituição, como também a Lei nº 10.101/2000 e a determinação contida no artigo 28, § 9º alínea “j” da Lei 8.212/91.

Demonstrara em sua defesa a precariedade da ação fiscal, tendo em vista que a fiscalização não analisou os aspectos fáticos que antecederam a formalização dos programas de PLR por ela mantidos, o que acarretou em erros evidentes do trabalho fiscal.

(...)

Da primeira acusação fiscal - Descaracterização dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados com fundamento nas Convenções Coletivas dos anos de 2005 e 2006

A fiscalização descaracterizou os pagamentos realizados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR dos Bancos em 2005 e 2006.

, O foco dessa defesa será a Convenção Coletiva do ano base de 2006, tendo em vista que a fiscalização apenas descaracterizou as antecipações dos pagamentos efetuados com base nessa Convenção, apesar de também fazer referência à Convenção Coletiva de 2005. Reproduz trecho do Relatório fiscal.

Afirma que as Convenções Coletivas são instrumentos de caráter normativo, aprovados pelos Sindicatos das categorias (empregados e empregadores) após ampla negociação coletiva e, por esse motivo, o programa de metas, resultados e prazos era previamente divulgado e pactuado entre as partes, sendo a data da assinatura do acordo mera

formalização daquela realidade. E, ainda, que as Convenções Coletivas possuem regras claras e objetivas quanto ao método para pagamento das verbas de PLR.

Buscará demonstrar que não é competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a análise das cláusulas das Convenções Coletivas do Trabalho.

(...)

Conclusão - Impropriedade da primeira acusação fiscal

As Convenções Coletivas de PLR dos anos de 2005 e 2006 cumpriram com todos os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00, quais sejam pactuação prévia das metas e resultados e presença de regras claras e adjetivas.

Ficou demonstrado que a fiscalização não compreendeu ou não quis compreender que as Convenções Coletivas constituem reflexo de amplos e prévios debates entre os Sindicatos das empresas e dos empregados em tomo da formulação do programa de metas e resultados da empresa (negociação coletiva).

Também ficou demonstrada a existência de regras claras e objetivas para realização do cálculo matemático para aferição dos valores de PLR.

Por fim, ficou comprovado que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não é o órgão competente para descaracterizar (anular) as Convenções Coletivas de Trabalho.

Da segunda acusação fiscal – Descaracterização dos pagamentos efetuados a título de PLR com fundamento nos Acordos Coletivos dos anos de 2005 e 2006.

A fiscalização descaracterizou os pagamentos realizados com base nos Acordos Coletivos de 2005 e 2006.

O foco dessa defesa será o Acordo de PLR do ano base de 2005, tendo em vista que a fiscalização apenas descaracterizou as antecipações dos pagamentos efetuados com base nesse Acordo, apesar de também fazer referência ao Acordo de PLR de 2006. Reproduz trecho do Relatório fiscal.

Afirma que acaso a fiscalização tivesse analisado o contexto fático que ensejou a assinatura dos PLR de 2005 e 2006, teria notado que todos os requisitos foram devidamente cumpridos, até mesmo porque, o programa de metas, resultados e prazos era previamente divulgado e pactuado entre as partes. E, ainda, que o PLR objeto da presente autuação possui regras claras e objetivas. \_ Restará comprovado que os requisitos para aferição da legitimidade dos acordos de PLR foram devidamente cumpridos pela Impugnante.

(...)

Conclusão - Impropriedade da segunda acusação fiscal

Verifica-se que a fiscalização não compreendeu ou não quis compreender que os programas de PLR mantidos pela impugnante constituiriam reflexo de amplos e prévios debates entre representantes da empresa e dos empregados em tomo da formulação do programa de metas e resultados da empresa.

Restou cabalmente demonstrado que contratou uma empresa de consultoria e gestão em recursos humanos para elaboração do plano de metas, que juntamente com a impugnante e com os representantes dos funcionários fez um estudo detalhado sobre a atividade do Banco para elaboração das metas e parâmetros para aferição dos resultados.

Ficou demonstrado que a assinatura do Acordo de PLR do ano de 2005 ocorreu antes do pagamento da verba de PLR, fato que por si só confirma a existência de pactuação prévia.

Em relação à presença de regras claras e objetivas, demonstrou-se a presença de vícios insanáveis na autuação que exige a presença de determinadas regras quando lhe for mais conveniente, ora exigindo a presença de avaliação, ora considerando subjetiva a avaliação individual.

Também demonstrou a existência de objetivos e metas para aferição do resultado dos programas de PLR dos anos de 2005 e 2006, tendo em vista a presença de um cálculo matemático claro e objetivo no Acordo de PLR de 2005.

Além disso, foi demonstrado que seria permitido pela Lei 10.101/00 a presença de metas adjetivas (subjativas) para aferição dos resultados individuais dos funcionários.-

Da ausência dos elementos caracterizadores do conceito de Salário

A participação nos lucros e/ou resultados não está vinculada ao signo “remuneração” de forma que não se constitui em fato gerador de contribuição previdenciária, por mais razão ainda está ela excluída do conceito de salário.

A participação nos lucros e/ou resultados caracteriza-se como benefício concedido por mera liberalidade da impugnante, não restando dúvidas de que tais verbas não poderiam sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. Nesta verba estão ausentes os principais pressupostos para configuração de salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação por serviço prestado.

Vale ressaltar que tais parcelas foram pagas em quota única anual, o que lhes retira a condição de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo funcionário. Reproduz jurisprudência.

Em relação à contraprestação pelo serviço prestado, está ausente este requisito pelo simples fato de que a própria Constituição Federal elencou a verba paga a título de PLR como sendo mera liberalidade do empregador. \_ Assim, o pagamento de verba de PLR não se trata, de maneira alguma, de contraprestação pelos serviços dos segurados (“pelo trabalho”), mas sim uma forma de viabilizar o próprio funcionamento da empresa, com o intuito de incrementar os seus resultados.

As gratificações não são pagas pela impugnante aos seus funcionários como contraprestação pelo trabalho prestado, mas sim como forma de maximizar seus lucros.

Reproduz jurisprudência.

Resta cabalmente comprovado que as verbas pagas pela impugnante a título de PLR, ainda que não fossem caracterizadas como tal, não poderiam jamais configurar salário, por terem como características intrínsecas a facultatividade, a ausência de habitualidade e a variabilidade.

Diante de todo o exposto, tendo em vista a comprovação da total inócorência da suposta irregularidade apontada, requer uma vez mais a desconstituição do crédito indevidamente constituído.

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 Vencido**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

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

**PRELIMINAR**

## NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Não obstante as alegações de fato e de direito ofertadas pela contribuinte durante todo processo administrativo fiscal e, bem assim, as razões das autoridades lançadora e julgadora em defesa da manutenção do feito, há na decisão de primeira instância vício, capaz de ensejar a nulidade desta, impossibilitando, assim, a análise meritória da demanda.

A contribuinte aduz em sua peça recursal não ter a decisão de piso apreciado as alegações constantes da impugnação, bem como os documentos ofertados.

Cabe a este Colegiado, no que concerne aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, o controle da legalidade dos atos administrativos podendo, inclusive, ser suscitado de ofício o cerceamento do direito de defesa.

Antes de adentrar ao mérito da questão, cabe esclarecer que apesar de não concordar com os fundamentos expostos na decisão de piso, especialmente de tratar superficialmente diversos pontos aduzidos pela contribuinte, iremos focar nossa análise na questão relativa a falta de apreciação dos argumentos acerca da existência de regras claras e objetivas na Convenção, isto porque, no entendimento deste Relator, é ponto onde o cerceamento do direito de defesa é flagrante.

Compulsando os autos, constata-se que a contribuinte apresentou a sua impugnação relativa a questão das regras claras e objetivas no que diz respeito a Convenção, nos seguintes termos:

### III.5.3 - REGRAS CLARAS E OBJETIVAS DA CONVENÇÃO COLETIVA DO ANO DE 2006

95. Além disso, a D. Fiscalização afirma que nas Convenções Coletivas dos anos de 2005 e 2006 não existiriam regras claras e objetivas para a aferição das metas de produtividade traçadas.

96. Antes de esmiuçar a parte fática em torno da existência das metas claras e objetivas é importante rememorar o conceito legal presente na Lei nº 10.101/2000, segundo o qual, as partes estão obrigadas a estabelecer regras Claras e objetivas do direito substantivo à participação, quer dizer, fórmulas matemáticas, de objetiva aplicação dos resultados aferidos, através das avaliações das metas alcançadas.

97. As Convenções Coletivas dos anos de 2005 e 2006 cumpriram rigorosamente o requisito das regras claras e objetivas, tendo a própria D. Fiscalização atestado essa realidade, uma vez que trouxe no Corpo da autuação trechos das Convenções Coletivas que descrevem os parâmetros a serem utilizados para a aferição das metas.

98. No entanto, a D. Fiscalização concluiu que o requisito das regras claras e objetivas não estaria presente nas Convenções Coletivas porque: (i) não foram identificados os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; e (ii) não seria possível o pagamento de parcelas fixas a título de PLR.

99. Ocorre que tais assertivas não podem prevalecer, pois, conforme será visto abaixo, as Convenções Coletivas de PLR contemplam regras claras e objetivas das metas previamente fixadas e os parâmetros de valor do benefício (número de salários) a ser pago a cada funcionário caso os objetivos sejam alcançados. Vejamos.

(i) da presença de regras claras e objetivas

100. Inicialmente, alega a D. Fiscalização que no corpo das Convenções Coletivas de PLR de 2005 e 2006 não estariam presentes regras claras e objetivas, uma vez que não

teria sido descrito o processo de avaliação e, ainda, sequer teriam sido definidos os objetivos ou metas a serem atingidos pelos funcionários da Impugnante.

101.No entanto, analisando a Convenção Coletiva de 2006 é facilmente perceptível a existência de regras claras e objetivas para aferição dos objetivos e metas, como se passa a demonstrar. Vejamos.

102.Conforme se observa da leitura da cláusula Primeira da Convenção Coletiva de PLR de 2006, os funcionários do Banco poderão receber como PLR o valor de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base, acrescido do valor fixo de R\$ 828,00 limitado ao teto de R\$ 5.496,00.

103.Ainda, esse pagamento de PLR deve corresponder a no mínimo 5% (cinco por cento) do lucro líquido do Banco para o período.

104.Quando esse valor não for atingido, o PLR poderá ser majorado para pagamento de até 2 salários do empregado, limitado ao teto de R\$ 10.992,00 ou até que o total de pagamento do PLR atinja 5% do lucro líquido.

105.Eis a cláusula em referência (DOC. 05):

(...)

106. Dessa forma, em face do exposto, demonstrado está a existência de regras claras e objetivas para cálculo matemático do pagamento do PLR.

107. Destaca-se que na Convenção Coletiva de PLR do ano de 2005 também foram estipuladas as mesmas regras claras e objetivas para cálculo matemático do pagamento do PLR.

108.Ainda, é importante destacar que o PLR estipulado pelas convenções coletivas de 2005 e 2006 tem como objetivo estimular a produtividade, por meio da presença de metas para aferição do pagamento de PLR.

109. Isso porque, os pagamentos de PLR podem ser aumentados caso o lucro do Banco seja maior, tendo em vista que o pagamento deve sempre corresponder a 5% do lucro líquido do Banco.

110. Como se observa, o limite fixo de PLR varia de acordo com o lucro líquido do Banco, como forma de estimular a produtividade.

111.Dessa forma, diversamente do alegado pela D. Fiscalização, existem metas de resultado a serem atingidas pelos empregados dos Bancos.

112.Ora I. Julgadores, o que se percebe é que a D. Fiscalização entendeu como se daria o cálculo de PLR previsto pelas Convenções Coletivas, no entanto, houve por bem desconsiderá-lo em razão da suposta ausência de método de avaliação individual dos empregados.

113.O que não compreendeu a D. Fiscalização é que no presente caso estamos lidando com regras oriundas de uma Convenção Coletiva de Trabalho, regras essas que serão aplicadas à toda categoria dos empregados bancários, tendo em vista que foi assinada pela Federação Nacional dos Bancos - FENABAN.

(...)

116.Não cansa de dizer a Impugnante que as Convenções Coletivas objetivam definir novas condições de trabalho aos empregados, sendo essas condições sempre mais vantajosas.

117. Dessa forma, por ser uma Convenção Coletiva que definiu novas condições de trabalho à categoria dos Bancários, qual seja, direito à Participação nos Lucros e Resultados, foram estipuladas regras gerais com base no desempenho total do Banco (aferição do lucro líquido).

118. Não é difícil notar que é impossível estipular métodos de avaliação individual dos funcionários em uma Convenção Coletiva.

119. Isso porque, tais avaliações dependem da análise da atividade exercida por cada funcionário dentro de cada uma das áreas de atuação do banco.

Com efeito, conforme depreende-se da transcrição encimada, a contribuinte foi por demais enfática em sua defesa, manifestando-se categoricamente sobre a existência de regras claras e objetivas na Convenção Coletiva.

Ao analisarmos o voto proferido nos leva à conclusão de que, a autoridade julgadora de primeira instância não analisou este ponto específico suscitado pela contribuinte e, não foi só, manifestou entendimento de que tal matéria não fora objeto de questionamento, concluindo tratar-se de tema não impugnado. Transcrevem-se os parágrafos pertinentes do voto:

Das regras claras e objetivas

Aduz a impugnante que as Convenções Coletivas dos anos de 2005 e 2006 cumpriram rigorosamente o requisito das regras claras e objetivas, ao contrário do entendimento da fiscalização que entendeu que esse não estaria presente nos instrumentos de negociação.

O Relatório Fiscal da atuação informa que, da análise das Convenções Coletivas apresentadas, constata-se que nenhuma se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, sendo estipulados somente o montante e o prazo de pagamento da PLR.

Porém, diferentemente do considerado pela fiscalização, a impugnante vem em sua defesa afirmar que aquela compreendeu como se daria o cálculo da PLR prevista pelas Convenções Coletivas, mas, no entanto, houve por bem desconsiderá-lo em razão da suposta ausência de método de avaliação individual dos empregados.

**Tendo em vista a conclusão indevida da impugnante acerca do entendimento da fiscalização quanto as regras claras e objetivas do acordo de PLR celebrado através de Convenção Coletiva de Trabalho, não é possível se considerar impugnada esta questão, restando prejudicada sua apreciação.**

(grifamos)

Resta claro que a decisão de piso além de silente sobre a suposta existência de regras claras e objetivas na Convenção Coletiva para pagamento de valores a título de Participação nos Lucros e Resultados, avançou no sentido de considerar a questão não impugnada e, deixou claro, que restou “prejudicada” sua apreciação.

Salvo melhor juízo, caberia a Delegacia manifestar-se de forma específica sobre este ponto, mesmo que sendo no sentido contrário ao defendido pela atuada, mas NUNCA NO SENTIDO DE QUE A MATÉRIA NÃO FOI IMPUGNADA.

**Ademais, o ponto em análise é um dos pilares de motivação para o lançamento, ou seja, uma vez questionado, é indispensável sua análise.**

Com o perdão da repetição, a autoridade julgadora de primeira instância poderia até não concordar com as alegações da atuada ou até mesmo entender que não seria necessária sua análise (o que também não seria o correto), mas concluir que uma matéria controversa e questionada não fora objeto de impugnação, impossível que não se fale em cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

Por esses motivos, entendo que deve ser determinada a anulação da decisão para que a impugnação seja novamente apreciada, desta vez na integralidade de seus argumentos, por caracterização do cerceamento do direito de defesa, hipótese de nulidade do ato prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e **decisões proferidos** por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

(grifado)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA. É nulo o acórdão proferido com preterição do direito de defesa, caracterizada pela não apreciação de argumentos relevantes ou por fundamentação insuficiente. (*Acórdão nº 3002.000-509, Sessão de 11/12/2018*)

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

É nulo o acórdão proferido com preterição do direito de defesa, caracterizada pela não apreciação dos argumentos da impugnação, por referir-se a situação diversa da realidade fática dos autos e por ausência de motivação. (*Acórdão nº 3002.000-520, Sessão de 12/12/2018*)

Neste diapasão, a decisão de piso deveria ter se manifestado sobre a alegação da contribuinte, de modo que, a análise nesta instância recursal, impõe o cerceamento do direito de defesa e a supressão de instância.

Vencido neste ponto, passo a análise das demais razões.

## **MÉRITO**

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo tanto nas Convenções Coletivas, quanto nos Acordos Coletivos (pagos no exercício de 2006). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 10.101/2001, pois, em síntese:

#### **a) Convenção Coletiva:**

- os regulamentos 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: Ano base 2005 – 17/10/2005 e Ano base 2006 – 18/10/2006);

- ausência de regras claras e objetivas, além da falta dos mecanismos de aferição; e

- pagamento de parcela fixa;

#### **b) Acordos Coletivos:**

- os regulamentos 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

- ausência de regras claras e objetivas, além da falta dos mecanismos de aferição;

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 nº 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 nº 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 inculcados 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:

### **PLR - CONVENÇÕES COLETIVAS**

#### **- Pactuação Prévia**

O argumento da auditoria fiscal de que o fato da contribuinte assinar as convenções somente ao final do ano descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR.

Por sua vez, a autuada 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.

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 n.º 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 n.º 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, as Convenções de 2005 e 2006 foram assinadas em 17/10/2005 e 18/10/2006, respectivamente.

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 termos 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.

Ainda neste sentido, entendo que o critério utilizado, qual seja, a lucratividade do setor, não exige que seja estabelecido previamente a assinatura da convenção. Isso porque entender que não houve negociação prévia antes da assinatura da convenção. significa tomar o produto (convenção) pelo processo (negociação). Conforme esclarece Amauri Mascaro Nascimento em sua obra Direito Sindical:

Negociação é um procedimento de discussões sobre divergências trabalhistas entre as partes visando um resultado.

Convenção é o resultado desse procedimento, o produto acabado da negociação. A negociação pode ou não ser bem sucedida. Se frustrada, não haverá convenção. O

conflito terá outra forma de composição. A negociação é obrigatória. A convenção é facultativa. Assim, como há norma e o seu processo de elaboração, há convenção e negociação. A relação entre as duas é de meio e fim, sendo a negociação o meio que produzi o fim. (NASCIMENTO, Amauri Mascaro Direito Sindical ed. Saraiva, p.316)

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

### **- Das Regras claras e objetivas**

A autoridade lançadora ao analisar as convenções apresentadas, constatou que nenhuma se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

Já a contribuinte afirma que as Convenções Coletivas contemplam regras claras e objetivas relativas as metas previamente fixadas e os parâmetros de valor do benefício a ser pago a cada funcionário, caso os objetivos sejam alcançados.

Por seu turno, a DRJ ao analisar o ponto, se podemos dizer que analisou, chegou a seguinte conclusão:

O Relatório Fiscal da autuação informa que, da análise das Convenções Coletivas apresentadas, constata-se que nenhuma se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, sendo estipulados somente o montante com prazo para pagamento da PLR.

Porém, diferentemente do considerado pela Fiscalização, a impugnante vem em sua defesa afirmar que aquela compreendeu como se daria o cálculo da PLR prevista pelas Convenções Coletivas, mas, no entanto, houve por bem desconsiderá-lo em razão da suposta ausência de método de avaliação individual dos empregados.

Tendo em vista a conclusão indevida da impugnante acerca do entendimento da fiscalização quanto as regras claras e objetivas do acordo de PLR celebrado através de Convenção Coletiva de Trabalho, **não é possível se considerar impugnada esta questão, restando prejudicada sua apreciação.**

(grifamos)

Apenas a título de irresignação, tendo em vista que este tema encontra-se superado pelo não conhecimento da nulidade proposta no primeiro tópico deste voto, resta flagrante o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, uma vez que ao analisarmos tal demanda estamos a suprimir uma instância e, se fossemos levar a ferro e fogo, não deveríamos sequer conhecer da matéria tendo em vista a preclusão.

Superado a irresignação encimada, analisaremos o caso concreto.

Pela leitura do Relatório Fiscal, percebe-se que a autoridade lançadora confunde a PLR com incentivo à produção. Como já abordado no tópico anterior, só que em outras palavras, a origem da PLR não remonta a busca por resultados ou lucros em si, mas como consagrado pela própria CF e visto acima, representa uma forma de socializar o capital alcançado pela empresa,

mediante distribuição entre aqueles que ajudaram a construí-lo (trabalhadores). Portanto, a previsão constitucional de conferir aos trabalhadores o direito a PLR existe não para se alcançar resultados ou metas, incentivar a produção etc., mas sim para viabilizar a integração entre capital e trabalho, conferindo a estes últimos o direito ao acesso a riqueza produzida com seu esforço.

Ademais, é importante atentar para peculiaridade das negociações firmadas pelo setor financeiro. Tais peculiaridades demonstram que a exigência de programa de metas e adoção de outro critério que não a lucratividade do setor acabaria por inviabilizar a Participação de Lucros e Resultados.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que a negociação do setor a que pertence a Recorrente é realizada (como faculta a própria lei 10.101/2000) por meio de Convenção Coletiva, a qual é significativamente distinta dos acordos coletivos. Enquanto os acordos tem abrangência restrita a uma empresa (o que permite a previsão de regras e critérios específicos para realidade daquela empresa) a convenção coletiva tem abrangência ampla, incluindo, assim, uma pluralidade de empresas e realidades negociais distintas. No caso concreto, a convenção coletiva trabalho aplicável aos bancários envolve 111 sindicatos, 6 federações, 1 confederação representativa dos trabalhadores, além de 1 federação e 7 sindicatos representativos de empregadores espalhados por todo Brasil, conforme se extrai de informações constantes da rede mundial de computadores.

Parece claro que as realidades experimentadas pelos empregadores e empregados nas diversas regiões do país são muito distintas. Sendo assim, as eventuais metas e critérios adotados para um banco de varejo na região norte do país não podem ser reproduzidas por um banco de investimentos na região sul. Por esse motivo, o estabelecimento de metas para o setor tem que levar em conta o ponto de conexão possível entre as diversas realidades negociais, qual seja, a lucratividade.

A lucratividade é exatamente o critério reconhecido nas convenções coletivas de trabalho referente aos bancários. O valor a ser distribuído depende, exclusivamente, do percentual de lucratividade do banco e do crescimento do lucro líquido comparado ao ano anterior. Trata-se, portanto, de uma meta coletiva cuja adoção não foi vedada pela Lei nº 10.101/2000.

Conforme se verifica pela leitura das cláusulas primeiras das Convenções Coletivas é possível identificar com clareza e precisão o critério utilizado, o valor a ser pago, e as regras para pagamento. Vejamos, a título exemplificativo, a CCT relativa ao ano de 2004 (usada pela autoridade lançadora):

#### CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Ao empregado admitido até 31.12.2003, em efetivo exercício em 31.12.2004, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2005 de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2004, acrescido do valor fixo de R\$ 705,00 (setecentos e cinco reais), limitado ao valor de R\$ 5.010,00 (cinco mil reais)

#### PARAGRAFO PRIMEIRO

O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no "caput" desta Cláusula, a título de Participação no Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2004, 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 da participação nos Lucros e Resultados calculado pela regra básica do "caput" for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2004, o valor individual deverá ser majorado até alcançar (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.020,00

(dez mil e vinte reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

(...)

Pela leitura do texto da convenção, fica claro que foi estabelecida a periodicidade da distribuição e seu período de vigência. Além disso, a CCT adotou como regra o pagamento de um valor fixo, observando-se um teto. Quanto aos prazos para revisão do acordo, é notório que as Convenções Coletivas do Trabalho são revistas anualmente pelos sindicatos das categorias.

Ainda, é importante destacar que o PLR estipulado pelas convenções coletivas de 2005 e 2006 tem como objetivo estimular a produtividade, por meio da presença de metas para aferição do pagamento de PLR. Isso porque, os pagamentos de PLR podem ser aumentados caso o lucro do Banco seja maior, tendo em vista que o pagamento deve sempre corresponder a 5% do lucro líquido do Banco.

Como se observa, o limite fixo de PLR varia de acordo com o lucro líquido do Banco, como forma de estimular a produtividade. Dessa forma, existem sim metas de resultado a serem atingidas pelos empregados dos Bancos.

Dito isto, em relação a existência de metas e regras claras, restam cumpridos os requisitos estabelecidos pela Lei n.º 10.101/2000.

### **- Parcela Fixa**

No que diz respeito ao pagamento mínimo, neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, mantém a integração capital e trabalho, demais disto é moderada a sua previsão e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado à ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, por corolário lógico, terá alguma contribuição para o trabalho, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas como, de certo modo, terá contribuído para a empresa receberá um modesto valor atendendo ao fim do direito social em foco. Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta.

Por sua vez, do ponto de vista do lucro/resultados, foco na integração trabalho e capital, o pagamento da PLR atrelado ao auferimento de lucros/resultados, prevendo-se em contrário a ausência da verba, não pode ter por abusiva a previsão de um pré-determinado mínimo valor assegurado à classe trabalhadora, sobretudo em valor ínfimo como, em regra, é estabelecido e em prol de toda a categoria, não invalidando o efetivo pagamento.

Neste sentido, tem-se manifestado a jurisprudência do CARF por meio do Acórdão n.º 2402-006.431, conforme ementa parcialmente transcrita:

(...) CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CCT. OBSERVÂNCIA. ACORDO PRÓPRIO 2004. INOBSERVÂNCIA.

1. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas.
2. As cláusulas das CCTs, as quais se repetiram no transcorrer dos anos, eram claras e suficiente para serem interpretadas e aplicadas pela empresa, sendo igualmente claras para serem interpretadas pela administração fiscal.
3. O plano próprio 2004 não contém regras claras e objetivas, o que infringe o disposto no § 1º do art. 2º da Lei, de forma a viabilizar a incidência das contribuições lançadas a seu respeito, negando-se provimento ao recurso neste particular.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FIXA MÍNIMA. POSSIBILIDADE.

O pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa, sendo que a pré-determinação de um valor, sobretudo em valor irrisório (como o foi), não invalida o efetivo pagamento da participação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.
2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros. (...)

No mesmo sentido, observamos o Acórdão n.º 2202-005.192, assim ementado:

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

Assim, resta superado o último utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza da PLR paga por meio da Convenção Coletiva.

**- Conclusão PLR Convenção Coletiva**

Deve ser afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados estipuladas pelas Convenções Coletivas, por obediência aos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

## **PLR – ACORDOS COLETIVOS**

### **- Pactuação Prévia**

Neste tópico, com o perdão da repetição, sendo o teor da acusação o mesmo da PLR oriunda das Convenções, adoto os mesmos fundamentos já expostos no plano anterior.

O argumento da auditoria fiscal de que o fato da contribuinte assinar as convenções somente ao final do ano descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR.

Por sua vez, a autuada 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.

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 quando 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 setorizados, 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, as Convenções de 2005 e 2006 foram assinadas em 17/10/2005 e 18/10/2006, respectivamente.

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 termos 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. Isto porque, a própria autoridade lançadora afirma que os instrumentos são semelhantes, vejamos:

8.7 Como os citados instrumentos de negociação possuem termos bastante semelhantes, utilizaremos como exemplo o texto daquele celebrado para o ano calendário de 2005. Vejamos:

Ainda neste sentido, entendo que o critério utilizado, qual seja, a lucratividade do setor, não exige que seja estabelecido previamente a assinatura da convenção. Isso porque entender que não houve negociação prévia antes da assinatura da convenção. significa tomar o produto (convenção) pelo processo (negociação). Conforme esclarece Amauri Mascaro Nascimento em sua obra *Direito Sindical*:

Negociação é um procedimento de discussões sobre divergências trabalhistas entre as partes visando um resultado.

Convenção é o resultado desse procedimento, o produto acabado da negociação. A negociação pode ou não ser bem sucedida. Se frustrada, não haverá convenção. O conflito terá outra forma de composição. A negociação é obrigatória. A convenção é facultativa. Assim, como há norma e o seu processo de elaboração, há convenção e negociação. A relação entre as duas é de meio e fim, sendo a negociação o meio que produzi o fim. (NASCIMENTO, Amauri Mascaro *Direito Sindical* ed. Saraiva, p.316)

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

### **- Das Regras claras e objetivas**

A autoridade lançadora ao analisar as convenções apresentadas, constatou que nenhuma se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

Já a contribuinte afirma que as Convenções Coletivas contemplam regras claras e objetivas relativas as metas previamente fixadas e os parâmetros de valor do benefício a ser pago a cada funcionário, caso os objetivos sejam alcançados.

Por seu turno, a DRJ ao analisar o ponto, o rejeitou com base na seguinte fundamentação:

Feitas essas considerações, impende registrar que no caso do Acordo Coletivo de PLR de 2005, é que a fiscalização conclui que em momento algum são estipuladas regras claras e objetivas para avaliação do desempenho individual dos trabalhadores, assim como não é descrito o processo de avaliação. .

Logo, neste momento, não se está aqui discutindo a existência de regras claras e objetivas para cálculo matemático do pagamento do PLR e, sim, aquelas ligadas a avaliação dos empregados, que permitiriam estabelecer o alcance dos objetivos e metas previamente pactuados, não tendo incorrido a fiscalização em vício nesta autuação com a criação de regras contraditórias para análise dos programas de PLR.

Novamente incorre em erro a impugnante ao ficar discorrendo acerca da presença de objetivos ou metas a serem atingidos por seus funcionários e, também, em relação as metas individuais contidos no Acordo Coletivo.

Afirma a impugnante que celebrou com seus funcionários que a verba de PLR seria quantificada segundo a avaliação individual no funcionário, admitindo e defendendo que esta avaliação poderia ser feita de forma subjetiva.

No entanto, não é isso o que determina a Lei 10.101/00, pois as regras devem ser claras e objetivas inclusive para se determinar os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. É a inteligência do contido no parágrafo 1º do artigo 2º da citada lei:

§ 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 do distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

Deste modo, correto está o procedimento fiscal ao descaracterizar o Acordo Coletivo de 2005 face a inexistência de regras claras e objetivas para avaliação do desempenho individual dos trabalhadores da impugnante.

Pela leitura do trecho encimado, percebe-se que a autoridade julgadora de primeira instância confunde a PLR com incentivo à produção. Como já abordado no tópico anterior, só que em outras palavras, a origem da PLR não remonta a busca por resultados ou lucros em si, mas como consagrado pela própria CF e visto acima, representa uma forma de socializar o capital alcançado pela empresa, mediante distribuição entre aqueles que ajudaram a construí-lo (trabalhadores). Portanto, a previsão constitucional de conferir aos trabalhadores o direito a PLR existe não para se alcançar resultados ou metas, incentivar a produção etc., mas sim para viabilizar a integração entre capital e trabalho, conferindo a estes últimos o direito ao acesso a riqueza produzida com seu esforço.

Conforme se observa da leitura do Acordo de PLR de 2005 para aferir os resultados do PLR, todos os funcionários foram analisados com base em 4 (quatro) objetivos definidos pelos superiores hierárquicos, sendo que foram definidos 2 (dois) objetivos corporativos e 2 (dois) objetivos individuais.

Destaco que esses objetivos corporativos e individuais são definidos pelos superiores hierárquicos, segundo as competências e aptidões de cada indivíduo.

Ainda, para análise do desempenho dos funcionários em cada um dos 4 (quatro) objetivos delimitados pelo superior hierárquico, devem ser utilizados quatro parâmetros para definir o resultado da avaliação, sendo que cada parâmetro contém valores matemáticos atribuídos para o desempenho dos funcionários em relação ao objetivo avaliado.

Dito isto, após a aferição do número de pontos na avaliação individual de cada funcionário, esse número representará o valor de PLR que cada funcionário receberá, calculado segundo o número de salário-base.

Assim, s.m.j., quem alcançar 1000 pontos receberá o valor máximo de salários a ser pago a título de PLR, qual seja, 15 salários. Ainda, os empregados que atingirem a

pontuação igual ou inferior a 100 pontos receberão o PLR. conforme a Convenção Coletiva, acrescida do pagamento mínimo de RS 250,00.

Neste diapasão, nota-se que os acordos de PLR do ano de 2005 contêm regras claras e objetivas das metas de produtividade e os critérios exatos dos parâmetros mínimos e máximos dos valores que serão atribuídos a cada colaborador, e da performance corporativa e individual alcançada.

Não bastasse a clareza das regras presentes nos acordos de PLR, é importante destacar que alguns indicadores utilizados para aferição dos valores de PLR são obtidos a partir de metas corporativas que nada mais são do que metas baseadas nas demonstrações financeiras da Recorrente, o que impede a presença de qualquer subjetividade.

É, portanto, improcedente a alegação de que a avaliação seria feita de forma subjetiva. Isso porque, como já visto, nos temos da própria legislação (parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000) os planos de PLR devem ter regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo do plano, além de regras adjetivas, que nada mais são do que critérios de avaliação do funcionário.

Confundem a D. Fiscalização e a r. decisão recorrida, a objetividade das fórmulas e parâmetros de cálculo com a viabilidade de existirem requisitos adjetivos de aferição das metas individuais de cada funcionário.

Dito isto, em relação a existência de metas e regras claras, restam cumpridos os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

#### **- Conclusão – PLR Acordos**

Deve ser afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados estipuladas pelos Acordos Coletivos, por obediência aos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

#### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Fl. 26 do Acórdão n.º 2401-010.788 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.001316/2009-12

## Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. A decisão recorrida sustenta que a argumentação da recorrente de as Convenções Coletivas atenderem ao requisito de regras claras e objetivas não prospera, pois, no seu entender, a defesa afirmaria incorretamente ter a fiscalização compreendido o cálculo da PLR prevista nas Convenções Coletivas, desconsiderando-o apenas em razão de uma suposta ausência de método de avaliação individual dos empregados. A partir dessa premissa, o voto condutor da decisão atacada arremata que a defesa incorreria em conclusão indevida acerca do entendimento da fiscalização, restando prejudicada a apreciação da alegação de defesa quanto às regras claras e objetivas em razão da contradição da argumentação constante da impugnação.

Entretanto, apesar de considerar que a questão das regras claras e objetivas em relação às Convenções Coletivas veiculada na impugnação restou neutralizada pela própria conclusão da argumentação tecida na impugnação e que, em última análise, significaria ausência de impugnação da questão, a decisão recorrida conheceu totalmente da impugnação e a julgou improcedente, tendo tomado o capítulo relativo ao PLR decorrente das Convenções Coletivas como impugnado, apesar de uma das questões a ele atinente ter sido dada como prejudicada pela própria argumentação vertida na impugnação, tendo a decisão recorrida apreciado as demais questões pertinentes ao capítulo impugnado relativo ao PLR decorrente das Convenções Coletivas adotando fundamentos suficientes para a tomada de decisão (Convenções Coletivas não foram pactuadas previamente e estabeleceram parcela fixa, independente de lucros ou resultados).

Ainda que se compreenda que o Acórdão de Impugnação adotou premissa equivocada, a decisão recorrida apresentou fundamento suficiente para a solução do capítulo impugnado pertinente ao PLR decorrente das Convenções Coletivas (inobservância de pactuação prévia; e pagamento de parcela fixa, independente de lucros ou resultados), não sendo necessário o esgotamento das questões suscitadas na impugnação (regras claras e objetivas) para a prolação de uma decisão de primeira instância válida, ensejando o recurso voluntário devolução plena quanto à profundidade da cognição, de modo a abarcar inclusive a existência ou não de contradição neutralizadora da alegação de haver regras claras e objetivas nas Convenções Coletivas, bem como a abarcar a questão de fundo não solucionada acerca da existência ou não de regras claras e objetivas nas Convenções Coletivas (Lei n.º 5.869, de 1973, art. 515, caput e §§ 1º e 2º; e Lei n.º 13.105, de 2015, arts. 15 e 1.013, caput e §§ 1º e 2º).

Destarte, a decisão recorrida consubstancia-se em decisão válida e passível de reforma e não em decisão nula ou anulável, sendo, para efeito da suficiência de sua motivação, ou seja, para efeito da solução do capítulo impugnado no âmbito da própria decisão recorrida, irrelevante que a decisão deixou de solucionar a questão das regras claras e objetivas nas Convenções Coletivas.

De qualquer forma, ainda que se considere a questão não solucionada como ensejadora de nulidade da decisão recorrida, cabe decidir desde logo o mérito em razão de a causa já se encontrar em condições de imediato julgamento (teoria da causa madura; Lei n.º 13.105, de 2015, arts. 15 e 1013, §3º).

Rejeita-se, destarte, a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Mérito. De plano, rejeito o argumento de a Participação nos Lucros e/ou Resultados em hipótese alguma se constituir parcela integrante da remuneração por não ser habitual e nem contraprestação por serviços pagos, natureza alegadamente acolhida pelo constituinte no art. 7º, XI, da Constituição da República.

Isso porque, a argumentação da recorrente não guarda pertinência para com o entendimento subjacente à tese definida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 569.441, afetado à sistemática da repercussão geral, como podemos observar:

Tema 344 - Tese:

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.

RE 569441/RS - Ementa:

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL. 1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação. 2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 569441, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Destarte, inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da Constituição da República depende de regulamentação e, uma vez descumprida a regulamentação, como imputado no caso em tela, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Superada essa questão, temos de enfrentar as alegações no sentido de a Lei nº 10.101, de 2000, ter sido observada.

Antes, porém, destaque-se que a fiscalização é competente para apreciar a observância ou não do regramento traçado na Lei nº 10.101, de 2000, eis que atinente ao domínio do fato gerador das contribuições previdenciárias ou para terceiros, sendo a relação de trabalho a relação jurídica subjacente ao fato gerador tributário (Constituição, art. 7º, XI; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, j; e Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, I), analisando para tanto as cláusulas constantes das convenções coletivas e acordos coletivos enquanto direito (norma jurídica autônoma) posto pelo exercício da autonomia privada coletiva (positividade derivada ou mediata).

A recorrente sustenta que Convenções Coletivas e Acordos Coletivos foram negociados no transcorrer dos respectivos anos aquisitivos da participação nos lucros e/ou resultados, sendo irrelevante o momento em que assinados pelas partes.

Para a fiscalização, não se observou o requisito da pactuação prévia em razão de a norma coletiva somente ter sido firmada em meados de outubro ou em final de novembro ou início de dezembro dos respectivos anos aquisitivos.

Para a recorrente a existência de tratativas, ou seja, a simples pendência de negociação coletiva ou de trabalhos de elaboração de plano de metas por consultoria contratada e representantes de funcionários atenderia à exigência legal de pactuação prévia.

Ainda que se comprove a ampla divulgação entre todos os trabalhadores e o conhecimento prévio de todos os trabalhadores de toda a evolução das tratativas até a assinatura dos instrumentos coletivos, não há pacto até a assinatura. Não há negócio jurídico, mas negociação. Não há norma jurídica trabalhista autônoma. São meras tratativas incertas e duvidosas por lhes faltar a força vinculante decorrente de uma norma posta em instrumento previsto na Lei n.º 10.101, de 2000.

Não se trata de uma mera formalidade, mas de se garantir o cumprimento da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, sob pena de seu enfraquecimento ou mesmo anulação.

Isso porque, para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei n.º 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados.

Além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, tal exigência foi expressamente evidenciada pelo disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000. Não se trata de uma mera faculdade, mas de requisito inerente à natureza do instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Há jurisprudência que admite a possibilidade de certa flexibilização diante da avaliação do caso concreto, exigindo-se, contudo, que o instrumento negocial esteja assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

Considero, contudo, que esse entendimento desconsidera a circunstância de não haver até a assinatura dos documentos regra clara e objetiva, pois ainda pendente negociação coletiva capaz de alterá-la. Não há regra, mas expectativa de regra.

Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho encerra as tratativas. Antes disso, reitere-se, não há regra, mas expectativa de regra.

Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa.

Por ser expectativa, não se trata de regra objetiva enquanto norma jurídica trabalhista autônoma posta, ou seja, ainda que se tome a expectativa por regra pressuposta a aflorar da negociação pendente, ela não será objetiva, na medida em que não foi posta em instrumento coletivo de trabalho.

No meu entender, é irrelevante que os trabalhadores tenham tido conhecimento do andamento das tratativas. Isso porque, não há regra, mas negociação de regra e à luz dos fatos ocorridos durante o período já transcorrido do ano aquisitivo, a violar a finalidade do instituto.

De qualquer forma, no presente caso concreto, a assinatura dos instrumentos coletivos (*Convenções Coletivas e Acordos Coletivos*) ocorreu no apagar das luzes do período aquisitivo, restando inequivocamente violada a Lei nº 10.101, de 2000, mesmo para os que admitam o entendimento da possibilidade de certa flexibilização diante da avaliação de cada caso concreto.

Pior, na situação em tela, mesmo após a assinatura dos *Acordos Coletivos*, o requisito de regras claras e objetivas na fixação dos resultados não restou cumprido, uma vez que são apresentados objetivos e parâmetros absolutamente genéricos e que somente são precisados pelos superiores hierárquicos dos trabalhadores, circunstância reconhecida pela recorrente e justificada pela alegação de a subjetividade ser inerente a qualquer política de recursos humanos. Entretanto, o argumento não prospera, pois, ainda que a avaliação venha a depender da subjetividade de um avaliador, a norma coletiva deve traçar coordenadas objetivas dentro das quais o avaliador deve produzir sua avaliação, não sendo este o caso dos autos, como bem evidenciado pela fiscalização.

Em relação às *Convenções Coletivas*, as regras são razoavelmente claras e objetivas considerado apenas o seu texto normativo, vinculando-se ao lucro líquido gerado pela empresa. Contudo, ao considerarmos o contexto temporal de sua positivação, *o fato de a assinatura das convenções ter se dado no estertor da consumação do prazo aquisitivo* as obscurece durante todo o período em que não havia norma posta em convenção coletiva.

Além disso, tanto nas *Convenções Coletivas* como nos *Acordos Coletivos*, assegura-se valor mínimo a título de participação nos lucros e/ou resultados, independentemente dos lucros ou resultados. Essa circunstância foi apontada pela fiscalização e também atesta o desvirtuamento do instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Por fim, não há como se negar que parte dos trabalhadores recebeu valores extremamente elevados a título de participação nos lucros e resultados quando comparados com seus salários, circunstância que igualmente revela o desvirtuamento instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Portanto, o conjunto probatório constante dos autos gera a convicção de não ter sido observado o regramento traçado na Lei nº 10.101, de 2000, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Isso posto, no mérito, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro