



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720004/2019-83
ACÓRDÃO	2201-011.889 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRAM - BRADESCO ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2015

AUSÊNCIA DE ASSINATURA DE REPRESENTANTES DA EMPRESA NO ACORDO DE PLR.

O vício na representação da empresa quando da pactuação do acordo pode ser sanado, nos termos da legislação civil. Ratificando-se o acordo com o pagamento, a ausência de assinatura de um dos representantes da empresa não o invalida.

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.

O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. A previsão de pagamento mediante o atingimento de uma meta de resultado ou lucro preenche tal requisito.

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO PREVIDENCIÁRIO. INSTRUMENTO REMUNERATÓRIO. TRIBUTAÇÃO.

A falta de comprovação do propósito previdenciário do plano, que deve destinar-se à formação de reservas para garantia dos benefícios contratados, implica a tributação das contribuições efetuadas pela empresa instituidora ao plano de previdência privada aberta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os demais Conselheiros acompanharam o Relator pelas conclusões. Tendo em vista que, por maioria de votos, se decidiu acolher apenas a conclusão do voto do relator, foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor (art. 114, § 9º, do Ricarf).

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho, Wilsom de Moraes Filho (suplente convocado), Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Débora Fófano dos Santos, substituída pelo conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Da Autuação

O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT nº 16.327.720004/2019-83, lavrado contra BRAM - BRADESCO ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, em 04/01/2019, é constituído por 2 (dois) Autos de Infração, lavrados em 04/01/2019, a seguir descritos:

- AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA (fls. 458 a 471) – relativo às contribuições previdenciárias (parte da empresa, inclusive GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais não declarada pela empresa, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, totalizando o valor de R\$ 23.368.097,04;

- AI CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (fls. 473 a 484) – referente a contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (INCRA e SALÁRIO EDUCAÇÃO), incidentes sobre base de cálculo não declarada pela empresa, devidas no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, inclusive sobre 13º salário, no total de R\$ 2.282.807,73;

2. Apresentam-se a seguir as principais considerações relatadas pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal de folhas 486 a 532:

a) Foram encontradas "diferenças de contribuições sociais apuradas pela fiscalização e incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuinte individuais, relativas": (i) "À parte da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;" e (ii) "À parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA".

b) No tocante ao período de lançamento dos créditos, apresenta-se o seguinte detalhamento: (i) Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2014, outubro de 2014, fevereiro de 2015 e novembro de 2015; (ii) Remuneração por meio de Previdência Privada - De janeiro de 2014 a Dezembro de 2015; e (iii) Gratificação por meio de Previdência Privada - novembro de 2014.

c) Destaque-se que essas citadas remunerações "não foram declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à

Previdência Social - GFIP" e que os valores apurados de "Participação no Lucros ou Resultados de Empregados" e os montantes apurados da remuneração e da gratificação por meio de "Previdência Privada" foram obtidos de dados constantes de planilha fornecida pela empresa, contendo os pagamentos por beneficiário (formato Excel), confirmados com as respectivas folhas de pagamento e contabilidade do sujeito passivo".

d) No tópico específico relativo a "Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados", a autoridade lançadora apresenta a legislação tributária sobre o tema (fls. 487 a 491)", argumentando que "Resta claro que o programa de participação nos lucros ou resultados deve ser implantado como forma de integrar o capital e o trabalho, sendo imperioso o estabelecimento prévio dos indicadores que serão utilizados para este fim. Os trabalhadores devem conhecer previamente todos os critérios e condições a que devam atender para o recebimento de valores a título de participação nos lucros ou resultados. Para tanto, é fundamental que a negociação entre o empregador e seus empregados, com a necessária participação do sindicato da categoria, seja precedente ao período objeto da aferição dos lucros ou resultados, vez que os pagamentos a serem efetuados a este título devem estar vinculados a regras claras e objetivas previamente estabelecidas".

d.1) Informa que "Da leitura do estatuto, nota-se que os diretores Sr. Joaquim Vieira Ferreira Levy (no Acordo de 21/10/2013 e em seu respectivo aditamento) e Sr. Reinaldo Le Grazie (nos demais Acordos e aditamentos) não detinham poderes para representar isoladamente a empresa, não sendo partes legítimas e, portanto, não são válidos os Acordos nem seus aditamentos, razão pela qual não podem ser considerados. Nem se trata de PLR os pagamentos com base neles realizados. E ainda que o fossem, tais Acordos estão revestidos de outros vícios que contrariam os dispositivos legais, demonstrados no decorrer do presente Relatório".

d.2) Destaca também que, "No caso concreto, sendo os Acordos de PLR decorrentes de negociação entre empresa e comissão de empregados, é obrigatória a participação de um representante do sindicato da categoria, em cumprimento ao disposto no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. No entanto, nenhum deles e nenhum de seus aditamentos contou com a participação de um representante do sindicato da categoria dos trabalhadores. Também não houve comprovação de que os Acordos Próprios e respectivos aditamentos foram arquivados na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, em seu § 2º, da Lei nº 10.101/2000".

d.3) Nesse sentido, apresenta acórdãos expedidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e de Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que corroborariam esse entendimento, afirmando, ainda, que "[...] a ausência de participação do sindicato da categoria dos trabalhadores na elaboração dos Acordos de PLR e de seus respectivos aditamentos, bem como o não

arquivamento de tais instrumentos na competente entidade sindical, constituem desobediência legal que, por si só, já é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. Em mais esses quesitos essenciais a empresa descumpriu a lei".

d.4) Prossegue afirmando que, "[...] os empregados, durante quase todo o ano de 2013, 2014 e 2015, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 21/10/2013, 14/10/2014 e 04/11/2015, respectivamente, bem próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Lembrando que os aditamentos, em pior situação, só foram celebrados quando já findos os períodos a que se referiam".

d.5) "Extraí-se da legislação pertinente que o pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Deve haver negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento".

d.6) "Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado. Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do período (ano-base) de referência, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo/programa".

d.7) "Admitir que o pagamento não estivesse sujeito a condição estipulada, de forma clara e objetiva, em instrumentos de negociação celebrados previamente, seria admitir o desvirtuamento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de 'participação nos lucros ou resultados', apenas para não ter natureza salarial e não pagar encargos sociais sobre tais pagamentos". Nesse sentido, a autoridade lançadora apresenta posicionamento do Carf, argumentando que a jurisprudência administrativa corrobora o seu entendimento.

d.8) Ao efetuar a análise do teor dos Acordos de PLR, utilizando como exemplo o relativo ao ano-base 2014, conclui a autoridade lançadora que:

5.43 O conteúdo dos Acordos de PLR resume-se aos dispositivos transcritos acima, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas e/ou

superadas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em metas, pesos e variáveis, mas não se explica. Menciona a existência de avaliação de resultado, mas não descreve os parâmetros nela utilizados nem apresenta modelo básico de tal avaliação. Também não fica claro em que consiste evolução global positiva e não menciona os indicadores objetivos que a apura.

5.44 A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

5.45 Ademais, é assegurado um valor mínimo de PLR a cada empregado (Cláusula Segunda, caput, dos Acordos), o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos lucros ou resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

5.46 E tem mais, o Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda dos Acordos menciona que em caráter excepcional a BRAM distribuirá uma importância de valor fixo referente à parcela de PLR Adicional, sem explicar o que enseja o pagamento desse adicional. Aqui também não há qualquer contrapartida do empregado para fazer jus a esse benefício.

5.47 Se o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR (bem como o adicional), uma vez que existe um valor mínimo garantido, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos de PLR.

d.9) No tocante aos aditivos apresentados, pondera que "[...] houve um aumento significativo do valor mínimo de PLR garantido a todos os empregados e do seu limite, bem como um aumento do adicional, sem qualquer explicação que justificasse esses aumentos. Veja: a) PLR – antes o limite era de R\$ 5.915,95, majorado para R\$ 21.691; b) PLR Adicional – antes o valor fixo era de R\$ 1.837,99, com o aditamento foi para R\$ 3.675,98". Vale reprimir que tanto o valor mínimo garantido de PLR quanto a importância de PLR Adicional de valor fixo são sempre pagos aos empregados sem qualquer contrapartida deles e ainda que não venham a atingir as metas estipuladas".

d.10) Diante do que foi descrito, afirma que "[...] o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a PLR não integre o salário de contribuição".

e) No tópico específico "Da Remuneração por meio de Previdência Privada", a autoridade lançadora, inicialmente, apresenta a legislação tributária que rege esse tema e analisa as características dos planos de previdência privada, em especial o Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL).

e.1) Ao final dessa análise, argumenta que "Com a criação do PGBL Empresarial, percebe-se claramente que, na verdade, foi criado um privilégio extensível apenas a uma pequena parcela dos trabalhadores, privilégio esse de nítido caráter remuneratório, uma vez que o valor da contribuição suplementar efetuada ao PGBL pela instituidora (doravante denominada também de aporte suplementar da empresa ou aporte suplementar patronal) na conta de cada participante, pode ter qualquer valor, a depender única e exclusivamente da vontade da empresa, ou seja, trata-se de uma decisão unilateral e discricionária". Nessa linha, traz as seguintes considerações:

6.22 Enquanto os valores das contribuições básicas realizadas pela empresa nas contas dos demais empregados, com base no Contrato Previdenciário datado de 20/05/2000, são correspondentes a 4% do Salário de Participação dos participantes, aqui, no PGBL Empresarial, as contribuições suplementares efetuadas pela empresa em contas de seletos participantes em 2014, corresponderam a valores compreendidos entre 57,73% e 200% do mesmo Salário de Participação, o que só reforça a natureza remuneratória das contribuições suplementares patronais.

[...]

6.24 Assim, os beneficiários do PGBL Empresarial podem resgatar qualquer valor, em qualquer tempo, somente devendo ser observada a legislação em vigor. E até na hipótese desse beneficiário pedir o desligamento da empresa, terá o direito a resgatar o saldo de sua conta – Parte Instituidora e Parte Participante.

6.25 O direito ao resgate no PGBL Empresarial da forma que está estipulada não é uma imposição legal, é uma forma da empresa garantir ao beneficiário que o valor do aporte suplementar efetuado por ela em sua Conta de Reserva – Parte Instituidora imediatamente integre seu patrimônio sem qualquer condição. Isso destoa do caráter previdenciário com o que um plano deve ser concebido, qual seja, para a constituição de reservas que garantam os benefícios contratados, representando, ao fim e ao cabo, um mecanismo engendrado pela empresa para pagamento de valores com natureza remuneratória.

[...]

6.27 Aceitar que as contribuições suplementares efetuadas pela empresa, cujos valores são por ela livremente estipulados unilateralmente e de forma totalmente discricionária, não tenham natureza remuneratória, apenas por assim constarem do PGBL Empresarial, sem atender aos demais ditames legais, é aceitar o formalismo em detrimento da materialidade dos fatos, é afastar a finalidade da lei, bem como possibilitar a prática de fraudes. Isso porque bastaria a uma

empresa que pretende dar um prêmio, bonificação ou qualquer parcela de remuneração a seu trabalhador efetuar aporte suplementar ou extraordinário em seu benefício. Dessa forma, esse empregador conseguiria, com facilidade, negar a integração remuneratória da parcela.

e.2) Delimitando o escopo da autuação fiscal, a autoridade lançadora esclarece que, "Com relação à Contribuição Básica do Participante, Contribuição Básica da Instituidora e Contribuição de Risco, destacadas acima, por serem extensíveis a todos os empregados e dirigentes; por terem aportes condizentes e equilibrados e não apresentarem características de incentivo ao trabalho ou de premiação e, portanto, não terem natureza remuneratória, não foram objeto desse Auto de Infração, com a única exceção da contribuição básica da instituidora realizada em 11/2014, em nome do diretor Sr. Joaquim Vieira Ferreira Levy, pelos motivos que serão detalhados no item 7 desse Relatório".

e.3) "Também não é objeto do presente Auto de Infração a Contribuição Suplementar Mensal do Participante, uma vez que corresponde a aporte realizado exclusivamente às expensas do trabalhador elegível. Por sua vez, a Contribuição Suplementar Mensal de INSTITUIDORA, doravante também denominada aporte suplementar da empresa, por constituir nítido privilégio concedido a uma pequena parcela de trabalhadores com caráter remuneratório, como veremos, está sendo objeto de autuação.

e.4) "Diferentemente do que ocorreu com os aportes suplementares da empresa realizados na vigência do PGBL Empresarial, em que seus valores estavam sujeitos a critérios totalmente discricionários por parte da empresa; o aporte suplementar da empresa sob análise possui um certo regramento quanto à periodicidade, que é mensal, e quanto ao seu montante, correspondendo a um valor compreendido entre 50% e 400% do salário base mensal do participante, ressaltando que só fazem jus a esse aporte suplementar os diretores estatutários e superintendentes executivos, conforme disposto no item 5.2.3 da Cláusula Quinta do Contrato Previdenciário de 10/2014".

e.5) "Entretanto, aqui mais uma vez nos deparamos com critérios discricionários e dependentes exclusivamente da vontade da empresa, no que se refere aos aportes suplementares da empresa. A cada semestre o múltiplo de salário para o cálculo do valor da contribuição suplementar da empresa é definido unilateralmente e é aplicado no semestre posterior. Ora, assim, a empresa tem uma grande margem de manobra para remunerar os seus diretores estatutários e superintendentes executivos de acordo com o seu desempenho. A natureza remuneratória dos valores dos aportes suplementares da empresa fica evidenciada quando se nota que o valor das 'contribuições' são definidos e alterados pelo contribuinte de forma unilateral e com base em critérios subjetivos e discricionários, não constantes do Contrato de 10/2014 e, portanto, não conhecidos pelos participantes, sabendo-se apenas que podem variar entre 50% a 400% do salário base mensal do participante".

e.6 "Além disso, enquanto a contribuição básica da empresa somente é paga em contrapartida à contribuição básica do participante (ver item 5.2.1. do Contrato de 10/2014), não há tal exigência prevista para a contribuição suplementar da empresa. O participante beneficiado com a contribuição suplementar da empresa goza ainda de outras vantagens, como por exemplo, faz jus aos aportes suplementares patronais, independentemente do término do vínculo e do tempo de vinculação ao plano, ou seja, não estão sujeitos ao vesting tratado na Cláusula Nona do Contrato de 10/2014, podendo resgatar qualquer valor em qualquer tempo, desde que observada a legislação em vigor e prazos de carência do plano, o que não ocorre com os demais aportes patronais extensíveis a todos os empregados e dirigentes. O direito ao resgate dos aportes suplementares da empresa da forma como está estipulado, garante que tais valores sempre integrem o patrimônio do participante sem qualquer condição".

e.7) "No caso concreto, o contribuinte ao efetuar aporte suplementar, com base em decisão unilateral, para uma pequena parte do seu quadro funcional, em uma ordem de grandeza incompatível com a regra geral do plano (a regra da contribuição básica patronal), deixa clara a finalidade do mesmo em remunerar alguns dos seus trabalhadores".

e.8) Ao concluir esse tópico, a autoridade lançadora apresenta manifestação do Carf sobre o tema e afirma que, "Diante de tudo o que foi exposto, os valores correspondentes aos aportes suplementares da empresa realizados com base no Contrato de 10/2014 e no PGBL Empresarial, uma vez que se afastam da natureza de previdência complementar, caracterizando-se como de natureza remuneratória como demonstrado, foram considerados salário-de-contribuição, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. Tais aportes não foram declarados em GFIP".

f) No tocante ao tópico "Da Gratificação por meio de Previdência Privada", a autoridade lançadora afirma que foi constatado que, "[...] em descumprimento às regras estatuídas pelo Contrato Previdenciário de 10/2014, a empresa efetuou aporte excessivamente majorado, a título de contribuição básica, ao diretor Sr. Joaquim Vieira Ferreira Levy, em 11/2014, [...]".

f.1) Nesse sentido, argumenta que, "Da leitura do Contrato Previdenciário de 10/2014, não se consegue entender como a empresa alcançou (calculou) o valor do aporte de R\$ 3.024.000,00 a mais (excedente) de contribuição básica, o que equivale a 3.600% do salário base do participante (no caso o diretor Sr. Joaquim Levy), ou ainda, superior em 720 vezes ao valor que é estabelecido pelo contrato ora mencionado, razão pela qual a auditoria considerou tal aporte excedente como gratificação e, como tal, deveria ter seu valor declarado em GFIP e sobre ele terem sido recolhidas as devidas contribuições previdenciárias, o que não foi feito, ensejando destarte a lavratura de Auto de Infração".

f.2) Afirma também, que "[...] as contribuições feitas pelo empregador a título de previdência privada não têm natureza remuneratória não integrando, portanto, o

salário de contribuição, somente quando possuem caráter previdenciário, ou seja, quando têm por finalidade garantir o benefício previsto no respectivo plano. Um aporte de tal magnitude, em nome de um único beneficiário, sem qualquer respaldo no próprio Contrato Previdenciário de 2014, aporte esse cujo valor extrapola qualquer lógica, trata-se na verdade de uma benesse que a empresa pretende dar ao seu diretor, a qual foi considerada como gratificação pela auditoria. E ainda que não fosse gratificação; a qualquer título que fosse, p. ex., prêmio, bonificação, uma vez que efetuado a contribuinte individual, o valor do aporte excedente de R\$ 3.024.000,00 constitui salário de contribuição, nos moldes do prescreve a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, [...].

f.3) Destaque-se que, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 05 (fl. 529), a empresa autuada foi instada a esclarecer a razão de aporte tal elevado. Após a resposta da empresa, autoridade lançadora concluiu que, "[...], conforme informação corroborada pela própria empresa, o valor do aporte excedente de R\$ 3.024.000,00, uma vez que se afasta da natureza de previdência complementar, caracterizando-se como de natureza remuneratória como demonstrado, foi considerado salário-de-contribuição, sujeito à incidência das contribuições previdenciárias".

Da Impugnação

3. A Contribuinte foi regularmente cientificada em 16/01/2019, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (fl. 535), na pessoa de seu representante legal, tendo apresentado uma única impugnação parcial, em 15/02/2019, aos autos de infração aqui analisados.

3.1. Na Impugnação aos Autos de Infração em comento (fls. 542 a 595) a contribuinte autuada apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

a) Informa a Impugnante "que não impugnará a exigência "c" [gratificação de segurado contribuinte individual por meio de "Previdência Privada" (fl. 487)], pois como informado à fiscalização foi paga por equívoco como verba previdenciária, tendo efetuado o pagamento das contribuições a ela correspondentes (doc. 02)".

b) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS b.1) Assinatura dos acordos de PLR por apenas um diretor: Afirma que "[...], tendo a fiscalização alegado que os acordos de PLR foram assinados por diretores que isoladamente não teriam poderes suficientes para tanto, é possível sua ratificação pela prática de ato inequívoco, que, no caso, foi o pagamento pelo Impugnante de PLR que resultou no presente lançamento, pagamento este que, tendo sido efetuado (por óbvio antes do presente lançamento) nos termos acordados, demonstrou inequivocamente a concordância do Impugnante com o que foi acordado, e assim ratificou retroativamente os termos do acordo, razão pela qual "data venia" não pode a fiscalização sustentar sua invalidade".

b.2) Participação de representante do sindicato na negociação do acordo e à necessidade do seu arquivamento no sindicato: A empresa autuada alega que "[...] a

ausência da participação sindical por si só não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR, e, no caso concreto, a leitura das Convenções Coletivas de Trabalho evidencia que o Sindicato de Empregados abriu mão de participar das negociações relativas ao PLR".

b.2.1) Nesse sentido, esclarece que "[...] o artigo 2º da Lei 10.101/00 não estabeleceu, em momento algum (e aliás nem poderia), que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal. Tudo o que o referido dispositivo legal estabeleceu foram as formas possíveis de negociação entre empresa e empregados acerca do pagamento de PLR, de modo que não há qualquer fundamento nas acusações fiscais lançadas com base no artigo 28, § 9º, 'j' da Lei 8.212/91, simplesmente porque a lei específica a qual este dispositivo se refere não contém qualquer preceito que pudesse configurar in casu a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias autuadas".

b.2.2) Sustenta que "[...] em momento algum a não participação do sindicato na negociação de PLR teria o condão por si só de por si só alterar a inalterável natureza da verba de caráter não remuneratório (conforme estabelecido pelo artigo 7º, XI da CF/88) para remuneratório. Ademais, há de se considerar ainda que na hipótese se mostra de todo desnecessária a participação de qualquer representante de sindicato da categoria profissional do Impugnante porque a instituição PLR não versa sobre direitos coletivos, a ensejar a intervenção sindical, mas apenas sobre direitos individuais plúrimos isoladamente considerados em relação a contribuição de cada um dos empregados nos lucros ou resultados obtidos pelas empresas, [...]".

b.2.3) Destaca, também, que "[...], no caso concreto foram celebradas, relativamente ao período autuado (2014 a 2015), Convenções Coletivas de Trabalho ('CCT'), tendo por um lado o próprio Impugnante e de outro o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguro Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo e o Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários, e das Empresas Gestoras e Administradoras de Carteiras e Recursos de Terceiros (Asset Management), no Estado de São Paulo (doc. 03). Em todos os três contratos (doc. 03), compostos cada um deles por trinta e uma cláusulas, pode-se constatar a extrema minúcia das negociações dos Sindicatos dos Empregados com o Impugnante [...]".

b.2.4) Nesse contexto, argumenta que, "considerando-se que as Convenções Coletivas de Trabalho são extremamente minuciosas em todos os aspectos que foram considerados relevantes pelo Sindicato dos Empregados, chegando até mesmo na cláusula décima primeira a fixar o valor do auxílio funeral ou a

obrigatoriedade da empresa manter quadro de avisos para divulgar comunicados e circulares emanados do sindicato

(cláusula vigésima primeira), só se pode concluir o total desinteresse do sindicato em impor às empresas quaisquer valores mínimos, percentuais no lucro ou outras condições pertinentes aos acordos de PLR que porventura viessem a ser por elas negociadas com seus empregados, tendo assim o Sindicato dos Empregados, ao subscrever as Convenções Coletivas de Trabalho, aberto mão em termos práticos de participar nas negociações entre as empresas e empregados no âmbito dos acordos de PLR entre eles celebrados".

b.3) Data de assinatura dos acordos de PLR: Sustenta à empresa autuada que, "ao contrário do que é imaginado pela fiscalização, a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que tal regra estabelece mera faculdade das partes na celebração dos acordos ao sugerir critérios e condições quando usa a expressão 'podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente'. A utilização na mesma frase da palavra 'deverão' para as 'regras claras' e da palavra 'podendo' para os 'programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente' deixa claro que estes são facultativos, não podendo, evidentemente, o PLR pago pelo Impugnante ser desconsiderado em razão de alegado descumprimento de CRITÉRIO FACULTATIVO".

b.3.1) Prossegue afirmando que "[...] os acordos celebrados nos autos autuados eram essencialmente idênticos uns aos outros (fls. 142/181), variando apenas os valores limite e o montante das parcelas adicionais, tendo a própria fiscalização expressamente admitido que os acordos em questão são 'Acordos de PLR basicamente idênticos' (fl. 501).

Assim, diferentemente do que sustenta a fiscalização, a data de assinatura dos 'Termos de Acordo sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados' em nada interfere em tal situação, não autorizando a fiscalização a descaracterizar os pagamentos de PLR uma vez que em tais instrumentos são apenas consolidadas as condições gerais já previamente conhecidas tanto pela empresa como pelos empregados para o pagamento da verba, tudo em conformidade com as políticas globais também previamente divulgadas. O que foi expressamente reconhecido, inclusive, pelo Poder Judiciário na já mencionada decisão que beneficiou o Impugnante em situação idêntica, [...]"

b.3) Existência de regras claras e objetivas: Argumenta que os conteúdos dos Acordos de PLR demonstram a improcedência dos argumentos da Fiscalização.

Nesse sentido, apresenta as seguintes considerações:

[...]

Nesse contexto, a conjugação dos Acordos de PLR com as avaliações individuais resulta na existência das "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos

substantivos da participação e das regras adjetivas” requeridas pelo § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Por sua vez, o Parágrafo Primeiro da Cláusula Primeira esclarece que as planilhas individuais de avaliação eram submetidas aos funcionários para que eles pudessem verificar sua conformidade, de forma a atender a determinação do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 no sentido de que haja “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”.

Adiante, a Cláusula Segunda dispõe sobre o pagamento de um valor mínimo de PLR para cada empregado, o que será objeto do item I.5 da presente impugnação, estabelecendo seu Parágrafo Primeiro um pagamento adicional para cada empregado.

Por fim, a Cláusula Terceira determina que o pagamento da PLR seja feito até o dia 02.03.2015, cumprindo-se assim a determinação do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 no sentido de que haja disposição sobre a “periodicidade da distribuição”.

Como se vê, houve no caso concreto pleno atendimento às regras do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, o que só não foi constatado pela fiscalização porque “data venia” deixou de cumprir a contento sua atividade fiscalizadora, que demandaria, em face de qualquer dívida quanto aos fatos, intimar o Impugnante a esclarecê-la, o que no caso não ocorreu.

b.3.1) Diante desse quadro, a empresa autuada sustenta que “não restam dúvidas de que o acordo firmado pelo Recorrente para o pagamento de PLR, em conjunto com as metas individuais estabelecidas para cada funcionário por meio da aludida Ficha de Avaliação de Performance, contém regras absolutamente claras e objetivas, não procedendo as alegações contrárias tecidas pela fiscalização”.

b.4) Existência de valor mínimo a ser pago: A Impugnante argumenta que “a Lei nº 10.101/00 em momento algum veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR” e que “[...] a própria planilha Excel juntada pela fiscalização aos autos sob o título de 'Planilha PLR Beneficiários' demonstra que o pagamento em valores mínimos limitou-se a alguns casos relativos a funcionários com menores remunerações, a revelar que sua função foi de evitar que tais funcionários recebessem PRL irrisória, e não, como supõe a fiscalização, conceder 'gratificação' ou 'bonificação' a seus empregados”.

b.5) PLR relativa ao mês de fevereiro de 2014: Esclarece que, “Conforme consta do Termo de Início de Procedimento Fiscal o período fiscalizado restringiu-se a 01/2014 a 12/2015. Ocorre que os valores pagos na competência 02/2014 na verdade se referem a complementação do PLR contratado em 2013 (doc. 06). Assim, não poderia o Fisco sem analisar a documentação de 2013 exigir contribuições sobre esses valores com base na documentação de 2014”.

c) APORTES SUPLEMENTARES RELATIVOS AO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

c.1) Disposições constitucionais acerca das contribuições a planos de previdência

privada: A empresa atuada se manifesta no sentido de que se tratam de "prestações de caráter benemerente, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacionais". Assim, "[...], a CF/88, a legislação ordinária, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza assistencial e/ou previdenciária de tais prestações, que, assim, por natureza não integram o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito. É o caso das prestações no âmbito da previdência privada em causa que, a despeito das mencionadas normas constitucionais, o Fisco pretende indevidamente incluir na base de cálculo das contribuições ao INSS e Terceiros".

c.2) Base de cálculo das contribuições previdenciárias: Sustenta a Impugnante que, "por força do disposto nos artigos 195, inciso I, alínea 'a', a contribuição previdenciária somente pode incidir sobre verbas que configurarem rendimentos do trabalho pago ou creditado a pessoa física, estando expressamente excluídos dessa base os benefícios que, mesmo concedidos em decorrência de contrato de trabalho ou de prestação de serviços, são despojados de caráter remuneratório. É o caso das parcelas sem significado salarial por expressa exclusão legal e outras simplesmente de caráter indenizatório, além das prestações educacionais, assistenciais e previdenciárias e outras, elencadas no parágrafo 9º, alíneas 'a' a 'x' do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, prevalecendo especificamente no que diz respeito à previdência privada de que se cuida no presente feito o disposto no artigo 202 da CF/88 e na Lei Complementar nº 109/01".

c.3) Regulamentação da previdência privada: Argumenta que a previdência privada ganhou status constitucional, na qual é expressamente determinado que "as contribuições em causa não integram a remuneração dos participantes de Planos de Previdência Privada, não podendo em razão disso ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias".

c.4) Condição constitucional única - Pagamento a empresa de previdência privada regularmente constituída: Defende que, "nos termos do parágrafo 2º do artigo 202 da CF/88, basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefício dos empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei, para que não sejam consideradas integrantes da remuneração. Essa previsão constitucional equivale a verdadeira imunidade, na medida em que seu significado é claro: essa verba não pode ser inserida na remuneração dos empregados nem para efeito da incidência de direitos trabalhistas (13º salário, férias, FGTS e outras) nem para efeito de incidências tributárias (IRPF, IRPJ, contribuições previdenciárias e de terceiros, etc.)".

c.4.1) Argumenta, também que, "[...], desde que as contribuições sejam vertidas para Planos de Previdência Privada estruturados e administrados por empresa que se dedica a essa atividade com o atendimento da legislação específica, não pode a fiscalização pretender que tais contribuições sejam consideradas pagamento de remuneração disfarçada, porque essa não é a sua natureza. No

caso concreto, como se verá, todos os fatos invocados pelas autoridades fiscais para justificar a exigência de contribuições previdenciárias, considerados indícios da suposta ilegalidade que teria sido praticada pelo Impugnante, ESTÃO PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE DISCIPLINA A MATÉRIA, NOS CONTRATOS E NO REGULAMENTO DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA, ESTE ÚLTIMO DEVIDAMENTE APROVADO PELA SUSEP (DOC. 07), [...]".

APORTES EFETUADOS PELA IMPUGNANTE c.5) Aportes suplementares beneficiando categorias específica de funcionários: "Com a devida vênia, o que faz a fiscalização é insurgir-se contra expressa disposição da Lei Complementar nº 109/01, que, ao cuidar dos Planos de Previdência Aberta Coletivos, categoria em que se enquadra o plano mantido pelo Impugnante, em seu artigo 26, parágrafo 3º, prevê a possibilidade de haver 'uma ou mais categorias específicas' de beneficiados vinculados a um mesmo empregador, [...]". A simples leitura do artigo 26, "particularmente de seu § 3º, evidencia que a própria Lei Complementar nº 109/01 reconhece a possibilidade de celebração de plano previdenciário coletivo na modalidade aberta, como aquele então mantido pela Recorrente, que não abranja todos os empregados e diretores de uma pessoa jurídica já que pode ser contratado para 'grupos de pessoas' que poderão ser constituídos por 'uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador'."

c.6) Características dos aportes efetuados pela Impugnante: A Impugnante esclarece que, "muito embora o Contrato Previdenciário de outubro de 2014 preveja em tese a possibilidade de que o aporte chegue a 400% do salário base mensal do participante (Cláusula 5.2.3, fl. 314), é certo que no caso concreto os maiores valores aportados, mesmo na vigência do Contrato Previdenciário de 2014, corresponderam a 200% do salário base mensal, como consta dos demonstrativos de fls. 448/457 elaborados pela própria fiscalização".

c.6.1) Sustenta que, "Além disso, os aportes suplementares em questão corresponderam, no máximo, a 200% do salário base mensal do beneficiário, o que não leva em conta eventuais remunerações variáveis concedidas pelo Impugnante aos seus funcionários (como é de praxe em seu seguimento de negócio), ou mesmo valores correspondentes a verbas não remuneratórias que se somam periodicamente à remuneração, como é o caso do PLR, que, caso somados ao salário base, certamente resultariam em aportes efetuados em valores próximos ao somatório do salário base, das remunerações variáveis e de outras verbas não remuneratórias periodicamente recebidas pelos funcionários".

c.6.2) Prossegue afirmando que, "Nesse contexto, cumpre salientar que é da própria lógica inerente à previdência complementar que no universo de remunerações muito superiores ao teto previdenciário os aportes previdenciários sejam da mesma ordem de grandeza. Isto porque os planos de Previdência Privada visam proporcionar aos beneficiários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na

ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do 'teto' da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar".

c.6.3) Questiona o posicionamento da Fiscalização no sentido de que a empresa teria uma grande margem de manobra "para remunerar os seus diretores estatutários e superintendentes executivos de acordo com seu desempenho", argumentando que "não só porque de 'remuneração' não se trata, mas, principalmente, pelo fato de que, como se constata pelo simples passar de olhos nos demonstrativos de 'REMUNERAÇÃO POR MEIO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA' elaborados pela fiscalização 'fls. 448/457', não há que se falar no caso de remuneração por desempenho. Com efeito, tais demonstrativos evidenciam que os aportes mensais foram rigorosamente uniformes, não só por terem sido idênticos para o mesmo beneficiário em todos os 24 meses considerados, como também por terem sido idênticos para beneficiários dentro da mesma categoria".

c.6.4) Seguindo nessa linha, a Impugnante apresenta os seguintes argumentos para sustentar a sua irresignação:

Ora, caso se acolhesse a alegação da fiscalização de que os aportes destinar-seiam a "remunerar os seus diretores estatutários e superintendentes executivos de acordo com o seu desempenho", por óbvio tais aportes não poderiam apresentar a absoluta uniformidade verificada no caso concreto, pois nem beneficiários distintos pertencentes à mesma categoria "performam" sempre de forma idêntica, nem o mesmo beneficiário tem a mesma "performance" em todos os meses ao longo de dois anos.

Ademais, "data maxima venia" não procede a objeção da fiscalização de que "os critérios de exigibilidade são definidos única e exclusivamente pela BRAM" e que a fixação dos montantes aportados decorre de "decisão unilateral e discricionária", pois tais características na verdade são fruto da disciplina legal dada pela Lei Complementar nº 109/01 aos planos coletivos instituídos por empresas junto a entidades abertas de previdência privada, "verbis":

[...]

Como se vê, a Lei Complementar nº 109/01 reconhece às empresas que pretendam instituir de planos coletivos de previdência complementar para determinados grupos de funcionários o PODER de fazê-lo, não impondo, como parece imaginar a fiscalização, algum dever de "negociação" como os funcionários beneficiários incompatível com a "unilateralidade" e "discricionariedade" referidas pela fiscalização.

Tanto assim é que a lei determina que o plano coletivo seja instituído mediante contrato que é celebrado entre a instituidora (no caso o Impugnante) e a entidade aberta de previdência privada (no caso a Bradesco Vida e Previdência)

de acordo com as condições e requisitos estabelecidos pelo órgão regulador (no caso a SUSEP), e não que o plano coletivo seja instituído mediante contrato pactuado entre a instituidora e os beneficiários.

Na verdade, quando a lei impõe negociação entre empresa e empregados ela o faz de forma expressa, como é o caso da Lei nº 10.101/00, que, ao dispor sobre a PLR, determinou expressamente no artigo 2º que “A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados”.

[...]

Por fim, é também improcedente a objeção da fiscalização no sentido de que “não existe qualquer regra ou critério para o cálculo dos aportes”, já que no que tange aos planos abertos de previdência privada a Lei Complementar nº 109/01 não prevê a necessidade de que seja observada regra ou critério para o cálculo dos aportes, só o fazendo quanto aos planos fechados de previdência privada.

c.6.5) Diante de tais ponderações, reafirma a improcedência dos objeções realizadas pela Fiscalização.

c.7) Resgate efetuados pelos beneficiários: Argumenta que, "Com a devida vênia, além de ficar claro que a fiscalização na verdade se insurge contra a própria legislação de regência, não procede a alegação de que 'O direito ao resgate no PGBL Empresarial da forma que está estipulada não é uma imposição legal', por contrapor-se ao caput do artigo 27 da Lei Complementar 109/01, que, ao tratar do Plano de Previdência Complementar Aberta não deixa dúvida de que ao participante é assegurado o DIREITO ao resgate total das contribuições vertidas ao plano, verbis: [...]".

c.7.1) Prossegue argumentando que "[...] a possibilidade de resgate no PGBL para aplicação em ativos que o beneficiário entende terem potencial de maior rentabilidade foi um objetivo pensado e buscado pelo legislador quando autorizou livremente o resgate (após o cumprimento dos prazos legais), justamente porque entendeu que esse procedimento longe de frustrar, realiza o objetivo do Plano que é a busca de melhor condição de vida no futuro. Por fim, cabe observar que de qualquer forma, por ser o resgate a qualquer tempo um direito do beneficiário dos planos de previdência privada aberta, o Impugnante (instituidor) não tem qualquer ingerência sobre os resgates eventualmente feitos por seus funcionários, sendo da Entidade Aberta de Previdência Complementar a responsabilidade pela fiscalização de sua compatibilidade com a legislação previdenciária. Não podendo, assim, ser atribuída ao Impugnante qualquer consequência pelo fato de seus funcionários resgatarem os recursos mantidos no fundo de previdência".

c.8) Incompetência da Receita Federal do Brasil para atribuir natureza remuneratória a aporte efetuado no âmbito de contrato previdenciário aprovado pela SUSEP: Afirma a Impugnante que, "a partir do momento em que a SUSEP aprova um plano como sendo de previdência privada complementar, 'data venia'

não pode a fiscalização descaracterizá-lo, o que constitui inequívoca invasão da competência da SUSEP".

c.8.1) Nesse sentido, após apresentar acórdãos de decisões administrativas sobre o tema, sustenta que, "Ora, assim como não compete à Receita Federal classificar como empresa de capitalização sociedade não autorizada a funcionar pela SUSEP cuja atividade não seja por esta reconhecida como sendo de capitalização, **TAMBÉM NÃO COMPETE À RECEITA FEDERAL CLASSIFICAR COMO NÃO TENDO NATUREZA PREVIDENCIÁRIA PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR APROVADO PELA SUSEP E POR ESTA AUTORIZADO A FUNCIONAR**".

4. Ao finalizar a sua peça de contestação, a Impugnante requer o acolhimento da impugnação "para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração que integram o presente processo administrativo, como medida de Direito e de Justiça".

5. Além desses pontos destacados, na peça de contestação também foram apresentadas jurisprudências administrativas e judiciais, além de manifestações doutrinárias, as quais, segundo a Impugnante, corroborariam os argumentos por ela apresentados para contestar a autuação fiscal em comento.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, mantendo a integralidade do crédito tributário, em decisão (fls. 736-774) assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS LEGAIS.

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

PREVIDÊNCIA PRIVADA. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

No âmbito da conferência da regularidade quanto à composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, incumbe à fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a função de verificar quais parcelas foram ou deveriam ter sido consideradas para efeito de tributação.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Constitui fato gerador de contribuições previdenciárias o pagamento de valores a título de previdência complementar quando indisponível para todos os empregados e dirigentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu recurso voluntário (fls. 785-835), a Recorrente argumenta que:

- a) *Em relação à ausência de assinatura nos acordos de PLR*, tendo a fiscalização alegado que os acordos de PLR foram assinados por diretores que isoladamente não teriam poderes suficientes para tanto, é possível sua ratificação pela prática de ato inequívoco, que, no caso, foi o pagamento pela Recorrente de PLR que resultou no presente lançamento, pagamento este que, tendo sido efetuado (por óbvio antes do presente lançamento) nos termos acordados, demonstrou inequivocamente a concordância da Recorrente com o que foi acordado, e assim ratificou retroativamente os termos do acordo, razão pela qual “data venia” não pode a fiscalização sustentar sua invalidade. Afirmo, ainda, que é possível ratificar o ato em questão, nos termos da legislação cível:

Ademais, “data maxima venia” não procede a alegação da r. decisão recorrida de que “se a formalidade essencial definida no estatuto da empresa para garantir a obrigatoriedade dos compromissos assumidos pela empresa perante terceiros puder ser tão facilmente ser desrespeitada, não haverá motivo relevante para a sua inclusão no estatuto social da empresa”, pois, caso acolhida, resultaria em ser sempre impossível ratificar atos praticados com vício de representação, tornado letra morta o parágrafo único do artigo 622, o que é absurdo.

Por fim, também não procede a alegação da r. decisão recorrida de que “acatar tal argumento afronta a própria Lei nº 10.101, de 2000, que exige, entre outros pontos, que ocorra uma negociação prévia entre empregador e empregado, logo, é descabível se falar em ratificação pelo pagamento, pois os acordos só seriam válidos se fossem assinados conjuntamente pelas pessoas indicadas nos estatutos, os quais deveriam possuir poderes específicos para representar a empresa na confecção do ajuste prévio determinado pela lei em comento” (fl. 756 – destaques no original), já que a ratificação, por expressa determinação do parágrafo único do artigo 662 do CC, “retroagirá à data do ato”.

- b) *Em relação à participação de representante do sindicato na negociação e de arquivamento do acordo no sindicato*, aduz que a ausência da participação sindical por si só não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR, e, no caso concreto, a leitura das Convenções Coletivas de Trabalho evidencia que o Sindicato de Empregados abriu mão de participar das negociações relativas ao PLR. Cita jurisprudência e parecer para corroborar seu entendimento. Afirmo ainda que as convenções coletivas de trabalho celebradas

pela Recorrente com os sindicatos laborais representativos das categorias em questão demonstram a efetividade das negociações com os trabalhadores:

[...] considerando-se que as Convenções Coletivas de Trabalho são extremamente minuciosas em todos os aspectos que foram considerados relevantes pelo Sindicato dos Empregados, chegando até mesmo na cláusula décima primeira a fixar o valor do auxílio funeral ou a obrigatoriedade da empresa manter quadro de avisos para divulgar comunicados e circulares emanados do sindicato (cláusula vigésima primeira), só se pode concluir o total desinteresse do sindicato em impor às empresas quaisquer valores mínimos, percentuais no lucro ou outras condições pertinentes aos acordos de PLR que porventura viessem a ser por elas negociadas com seus empregados, tendo assim o Sindicato dos Empregados, ao subscrever as Convenções Coletivas de Trabalho, aberto mão em termos práticos de participar nas negociações entre as empresas e empregados no âmbito dos acordos de PLR entre eles celebrados.

- c) *Acerca da data de assinatura*, afirma que a pactuação prévia do acordo é facultativa e que os acordos autuados eram essencialmente idênticos uns aos outros, variando apenas os valores limite e o montante das parcelas adicionais, tendo a própria fiscalização expressamente admitido que os acordos em questão são “Acordos de PLR basicamente idênticos”.
- d) *Em relação à existência de regras claras e objetivas*, afirma que o pagamento da PLR está vinculado à “evolução global positiva da BRAM”, que consiste no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício e que:

Com efeito, a especificidade das metas para cada funcionário de acordo com a função exercida impossibilita que constem do corpo do Acordo elementos dotados do grau de detalhamento exigido pela fiscalização, sendo certo, por outro lado, que tais elementos, que são individuais, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, tendo a Recorrente em sua impugnação apresentado alguns desses formulários a título exemplificativo (doc. 05 da impugnação).

Cabe observar que a fiscalização, possivelmente por estar previamente convencida da suposta natureza remuneratória da PLR em questão, não demonstrou o menor interesse em indagar à Recorrente como eram feitas as avaliações individuais, o que se constata pelo silêncio dos Termos lavrados (fls. 03/41) a respeito de tal ponto.

- e) *Sobre a existência de valor mínimo a ser pago*, afirma que a Lei nº 10.101/00 em momento algum veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR e que:

Além disso, a própria planilha Excel juntada pela fiscalização aos autos sob o título de “Planilha PLR Beneficiários” demonstra que o pagamento em valores mínimos se limitou a alguns casos relativos a funcionários com menores remunerações, a

revelar que sua função foi de evitar que tais funcionários recebessem PRL irrisória, e não, como supõe a fiscalização, conceder “gratificação” ou “bonificação” a seus empregados.

- f) *Em relação aos aportes suplementares relativos a planos de previdência privada*, afirma que o fundamento utilizado pela DRJ para manter o lançamento foi o fato de os aportes suplementares não terem sido oferecidos a todos os funcionários da Recorrente, mas somente àqueles ocupantes de cargos de direção. Contudo, a legislação, especialmente o artigo 26, § 3º, da Lei Complementar nº 109/01 reconhece a possibilidade de celebração de plano previdenciário coletivo na modalidade aberta, como aquele então mantido pela Recorrente, que não abranja todos os empregados e diretores de uma pessoa jurídica já que pode ser contratado para “grupos de pessoas” que poderão ser constituídos por “uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador.”
- g) *Sobre os resgates dos planos de previdência privada pelos beneficiários*, afirma que em se tratando de Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), cujas contribuições são aplicadas, no caso, em um Fundo de Investimento Financeiro Exclusivo – FIFE e convertidas em quotas, é da essência do Plano o direito de resgate nas condições contratadas, sem que isso implique em desvirtuar ou desnaturar o Plano que continua a ser de Previdência Privada. Ademais, a Receita Federal do Brasil carece de competência para descaracterizar aporte efetuado no âmbito de contrato previdenciário aprovado pela SUSEP.

Pede, ao final, a improcedência do lançamento.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Thiago Álvares Feital, Relator

A autuação versa sobre a exigência de contribuição previdenciária, adicional de 2,5% e a parcela referente ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), contribuições destinadas a outras entidades e fundos (FNDE e INCRA) bem como multas e juros, relativamente ao pagamento, a segurados empregados e de segurados empregados e contribuintes individuais, de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação.

A exigência referente ao pagamento de gratificação de segurado contribuinte individual (Sr. Joaquim Vieira Ferreira Levy) por meio de “Previdência Privada” não foi objeto de impugnação, tendo a Recorrente efetuado o pagamento desta rubrica, como consignado na decisão recorrida (fl. 737).

Em relação ao pagamento de PLR, a isenção das contribuições previdenciárias condiciona-se ao cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. A jurisprudência deste Conselho é pacífica tanto no sentido de que os requisitos a serem cumpridos constam da referida lei, especialmente o art. 2º, quanto acerca do fato dos requisitos serem cumulativos. Feitas estas observações passamos à análise do recurso.

Da ausência de assinatura nos acordos de PLR

A este respeito a DRJ assim se manifestou (fls. 755-756):

9.14.1. Ao proceder a análise dos acordos e aditivos de PLR (fls. 142 a 146, 159 a 163 e 170 a 175), verifica-se que eles contêm tão somente a assinatura de um diretor, contrariando o estabelecido no próprio Estatuto Social da Bram. Portanto, os acordos assinados não podem ser considerados válidos, pois não obedeceram o regramento estatutário definido pela Bradesco Asset Management S.A. Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (BRAM) no qual é definida a forma legal dessa empresa se obrigar perante terceiros.

9.14.2. Portanto, assiste razão à autoridade lançadora quando afirma que "Da leitura do estatuto, nota-se que os diretores Sr. Joaquim Vieira Ferreira Levy (no Acordo de 21/10/2013 e em seu respectivo aditamento) e Sr. Reinaldo Le Grazie (nos demais Acordos e aditamentos) não detinham poderes para representar isoladamente a empresa, não sendo partes legítimas e, portanto, não são válidos os Acordos nem seus aditamentos, razão pela qual não podem ser considerados. [...]".

9.14.3. Além do mais, a alegação da Impugnante de que o efetivo pagamento da PLR teria ratificado os acordos de PLR não encontra amparo legal e tampouco respaldo jurisprudencial ou doutrinário. Afinal, se a formalidade essencial definida no estatuto da empresa para garantir a obrigatoriedade dos compromissos assumidos pela empresa perante terceiros puder ser tão facilmente ser desrespeitada, não haverá motivo relevante para a sua inclusão no estatuto social da empresa.

9.14.4. Destaque-se, também, que acatar tal argumento afronta a própria Lei nº 10.101, de 2000, que exige, entre outros pontos, que ocorra uma negociação prévia entre empregador e empregado, logo, é descabível se falar em ratificação pelo pagamento, pois os acordos só seriam válidos se fossem assinados conjuntamente pelas pessoas indicadas nos estatutos, os quais deveriam possuir poderes específicos para representar a empresa na confecção do ajuste prévio determinado pela lei em comento.

Em relação ao vício na representação apontado pela fiscalização, entendo que tem a razão a Recorrente quando afirma que a legislação cível permite a ratificação do ato. Esta naturalmente terá efeitos retroativos e tratando-se de vício formal, não acarreta a nulidade material do acordo. Em última instância, o vício poderia gerar prejuízo para a própria Recorrente, na hipótese de divergir de sua vontade, o que não se verifica no presente caso pela óbvia razão de

que a Recorrente pagou os valores pactuados, ratificando, portanto, o ato que nascera viciado em face de seu próprio estatuto.

Neste ponto, sem razão a decisão recorrida.

Da participação de representante do sindicato na negociação e de arquivamento do acordo no sindicato

A decisão de origem, analisando o PLR em questão, assim se manifestou (fls. 756-757):

9.15.1. Pelo que se depreende da análise das informações e documentos carreados aos autos, a Impugnante ao negociar a PLR com seus empregados, elegeu como procedimento de negociação a comissão, logo deveria ter observado as exigências previstas no citado inc. I do art.2º da Lei nº 10.101, de 2000, entretanto, assim, não procedeu.

9.15.2. Esse citado dispositivo legal exige que a comissão escolhida pelas partes, seja integrada por um representante indicado pelo sindicato da categoria, contudo, verifica-se, nos documentos "Instrumento de Acordo sobre Participação nos Lucros ou Resultados e Aditivos" de folhas 142 a 181, que tal exigência não foi observada pela Impugnante. Evidencia-se, assim, que a ausência de participação de um representante sindical contraria diretamente a legislação que rege a PLR.

9.15.3. Destaque-se que essa ausência se trata de um fato incontestável, tendo em vista que a própria Impugnante confirma em sua peça de irrisignação que não houve a participação de um representante da entidade sindical: [...]

9.15.5. Portanto, não procede a argumentação da Impugnante de que a ausência do representante da entidade sindical não caracterizaria irregularidade com o condão de comprometer a isenção da PLR.

Em relação à ausência de participação do sindicato laboral, tendo em vista o que determina o art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000 e considerando a opção pela celebração de acordo de PLR por meio de comissão paritária, filio-me à jurisprudência majoritária deste órgão, no sentido de que a ausência de participação do sindicato laboral nas negociações é vício incontornável.

Neste sentido, as seguintes decisões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. EMPREGADOS.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SINDICATO DA CATEGORIA.

A Participação nos Lucros ou Resultados desvinculada da remuneração, depende, sempre, da participação do sindicato representativo da categoria na negociação e elaboração do respectivo instrumento. A participação do sindicato estabelecida na Lei nº 10.101, de 2000, não é despedida de congruência com a legislação trabalhista, que regula a organização sindical brasileira, e a própria Constituição da República de 1988, na parte correspondente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

A falta de critérios objetivos, como determina a lei, demonstra a irregularidade e discricionariedade do pagamento relativo à Participação nos Lucros ou Resultados.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Numero da decisão: 2401-011.752)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017 PLR. LEI 10.101/2000.

PACTUAÇÃO PRÉVIA. APLICAÇÃO DO ART. 111, DO CTN

O normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado e assinado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio. O comando do art. 111, II, do CTN determina ao aplicador e interprete da lei os contornos e limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza, em razão da exigência de uma efetiva correspondência entre os elementos do texto e aqueles de construção da realidade

PLR. PARTICIPAÇÃO SINDICAL. LEI 10.101/2000. ARQUIVAMENTO.

O legislador determinou que a implementação de pagamentos conhecidos como PLR decorram de negociação entre a empresa e seus empregados através de comissão formada por representantes da empresa, empregados e sindicato, ou convenção ou acordo coletivo (incisos I e II, ao art 2º, da Lei 10.101/2000). Isso implica que a negociação pode ser conduzida de duas formas distintas: pode decorrer de comissão paritária, devendo contar com um representante sindical; ou, pode ser conduzida à celebração de Convenção ou Acordo Coletivo,

instrumento em que o sindicato figurará como parte. A Lei 10101/00 determina que o Acordo Coletivo seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, sem estabelecer prazo a tanto.

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, desvinculado da relação de trabalho, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente. O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas à situação motivadora do pagamento. A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos/adicionais, com habitualidade e decorrentes Acordos Coletivos, integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, não se aplicando a estas os ditames do Ato Declaratório 16/2011 da PGFN.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO À DEFESA.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF. A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 124, II DO CTN

Constatada a existência de grupo econômico, não há como ser afastada a solidariedade imposta pelo artigo 124, II, do CTN, considerado o que determina o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991. (Número da decisão: 2202-010.713)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007 R

ECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR DE COMUNICAR TAL SITUAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE.

Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao órgão competente, para adoção das providências legais cabíveis.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A não estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento da participação nos lucros ou resultados caracteriza inobservância à lei de regência, disso decorrendo a incidência de contribuições sociais sobre tal verba.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME. (Número da decisão: 9202-011.031)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título. (Número da decisão: 9202-008.526)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. COMISSÃO DE EMPREGADOS SEM REPRESENTANTE DO SINDICATO. DESCUMPRIMENTO DA LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A comissão de empregados eleita para negociar com o empregador o pagamento de PLR deve necessariamente contar com a presença de representante do sindicato, sem a qual resta desatendida a lei de regência, acarretando a incidência de contribuição sobre a verba. Recurso Voluntário Negado. Crédito Tributário Mantido. (Número da decisão: 2803-002.022)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título. (Número da decisão: 9202-007.939)

Portanto, neste aspecto, não merece reparos a decisão recorrida.

Da data de assinatura

Sobre a data, o acórdão de impugnação assim estabeleceu (fls. 758-759):

9.16.1. Ressalte-se que a autoridade lançadora consignou no Termo de Verificação Fiscal (fl.499) que "[...] os empregados, durante quase todo o ano de 2013, 2014 e 2015, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 21/10/2013, 14/10/2014 e 04/11/2015, respectivamente, bem próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Lembrando que os aditamentos, em pior situação, só foram celebrados quando já findos os períodos a que se referiam".

9.16.2. Diante de tal quadro, evidencia-se que os acordos de PLR firmados entre a Impugnante e os seus empregados por terem sido assinados posteriormente a sua vigência, contrariam diretamente o art. 2º, §1º, II da Lei nº 10.101, de 2000.

9.16.3. O dispositivo legal em comento é claro quando exige que as metas, os resultados e os prazos, devam ser pactuados previamente, no caso concreto (assinatura dos acordos ocorreram posteriormente à data da sua vigência), razão pela qual os valores pagos a título de PLR nos referidos anos-calendário, devem ser enquadrados no conceito de salário de contribuição (art. 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991), com devida incidência das contribuições apuradas pela Fiscalização (Empresa, GILRAT e Terceiros).

9.16.4. Para que não haja dúvida a respeito da inobservância da Lei nº 10.101, de 2000, basta tão somente se verificar que os acordos anexados aos autos pela Fiscalização, entregues pela empresa às folhas 142 a 181, foram assinados em lapso temporal bem superior a sua vigência, veja-se: [...].

9.16.6. Cabe ressaltar, ainda, que o fato de a empresa aguardar a Convenção Coletiva de Trabalho firmada pelo setor bancário para proceder a assinatura dos

seus acordos de PLR, por si só, não tem o condão de validar qualquer procedimento adotado pela empresa que esteja em desacordo com a lei.

A este respeito, dirijo da decisão recorrida, uma vez que a lei não determina quão prévia deve ser a pactuação. Neste sentido, a literatura aponta que

[...] considerando as dificuldades inerentes às negociações coletivas e evitando uma mitigação do direito constitucionalmente assegurado ao empregado, deveriam ser considerados válidos os planos formalizados até a data do pagamento da parcela relativa à distribuição dos lucros sendo, neste caso, relevante a existência de provas no sentido de as negociações terem se iniciado em data anterior ou mesmo que o plano apresente regras reiteradas ao longo dos anos. (Fernandes, Ana Paula; Bacchieri, Rita Eliza Reis da Costa. Pagamento de lucros e resultados — questões controvertidas na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. In: *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2020, p. 328-329.)

A mesma orientação encontramos em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/10/2004

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

O conhecimento do recurso especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO COMO UM TODO E NÃO POR RUBRICA ISOLADA.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato

imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Para contribuições previdenciárias apura-se a ocorrência de antecipação referida no caput do art. 150 do CTN se houve pagamento no período de competência, ainda que não especificamente sobre a rubrica lançada ou a lançar.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI DE REGÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Apenas a parcela paga ou creditada aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em acordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente não integra o salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE PREVISTA NA LEI 10.101/2000. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS PAGAS EM DESACORDO E NÃO DO PROGRAMA DE PLR COMO UM TODO.

A Lei 10.101/2000, antes da alteração pela Lei 12.832/2013, vedava o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil. Não se pode deixar de aplicar a lei a pagamentos feitos em acordo com as suas disposições, devendo ser computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas as parcelas pagas em periodicidade inferior à permitida ou acima de duas vezes por ano.

Recurso conhecido em parte, na parte conhecida, negado. (Nº Acórdão 9202-003.192)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 11/09/2007

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTO-DE INFRAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

I - Ação fiscal precedente ao lançamento é procedimento é inquisitório, o que significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe;

II - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, ate porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros;

III - Para a alínea "j" do § 90 do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários;

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

V - A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido. Recurso especial negado. (Nº Acórdão 9202-002.484)

Por esta razão, neste aspecto, entendo que o acórdão de impugnação deve ser revisto.

Das regras claras e objetivas

A este respeito a DRJ assim se manifestou (fls. 759-760):

9.17.1. Portanto, a Impugnante defende que os acordos por ela firmados, aliados às metas individuais estabelecidas para cada funcionário por meio de ficha de avaliação de performance, comprovariam de forma satisfatória o estabelecimento

de regras claras e objetivas para o cumprimento do acordo de PLR, contudo, tais argumentos não merecem prosperar pelas razões a seguir expostas:

a) As cláusulas previstas nos acordos não determinam de forma clara e objetiva, em que consiste a evolução global positiva, quais são os indicadores objetivos, quais as metas deveriam ser alcançadas e em que consiste a planilha de avaliação com as descrições das metas, conforme o exemplo referente ao acordo de 2013 (fls. 142 a 144), parcialmente transcrito a seguir:

Cláusula Primeira O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do BRAM [...]

Parágrafo Primeiro A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida.

Parágrafo Segundo A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade."

b) A empresa foi intimada durante o procedimento fiscal a entregar a citada planilha de avaliação (parágrafo segundo acima transcrito), entretanto, não a apresentou; e

c) Em sede de contestação, alega o Impugnante que a planilha mencionada no parágrafo segundo acima transcrito se trata, na verdade, de ficha de avaliação de performance, a qual é preenchida para cada empregado, conforme se demonstraria no documento nº 05 anexado aos autos (fls. 669 a 712) com a impugnação. Contudo, ao proceder a análise de tais fichas, verifica-se que, ao contrário do que sustenta a empresa, elas não trazem quaisquer das previsões contidas no citado parágrafo segundo, ou seja, não expõe claramente em que consistem as metas, os pesos e o valor final apurado da PLR, ou seja, a apresentação dessas fichas não demonstra a observância da legislação sobre o tema (art. 2º, §1º da Lei nº 10.101, de 2000).

9.17.2. Sendo assim, constata-se correto o entendimento expressado pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, consistente na falta de clareza nas informações quanto às regras para as metas e mecanismos de aferição para percepção da verba PLR. Logo, não merece reparo o enquadramento dos valores pagos a título de PLR como salário de contribuição.

Discordo da posição adotada na decisão de origem. Acerca deste tópico, apesar de discorrer longamente sobre as regras da PLR autuada, entendo que não compete ao Fisco analisar a substância dessas regras. A lei o autoriza apenas a identificar se estas são claras — isto é, *se são inteligíveis* — e se são objetivas — isto é, *se podem ser aplicadas sem subjetivismo excessivo*. Em qualquer caso, o referencial para a clareza devem ser os beneficiários do programa de PLR. Isto porque os empregados de um setor econômico específico certamente podem estar familiarizados

com procedimentos, regras e jargões que causam estranhamento ao Fisco por ser este último alheio às idiossincrasias do setor. Ademais, a leitura dos formulários anexados pela Recorrente em sua impugnação permite concluir que as metas eram objetivas no sentido aqui adotado.

Neste sentido, a literatura:

Em diversas oportunidades, as autoridades fiscais têm adentado no mérito do acordo PLR firmado entre empresas e funcionários, questionando os parâmetros convencionados para o surgimento do direito substantivo ao recebimento da verba. Entretanto, ao assim proceder, em diversas oportunidades ocorre uma extrapolação do poder de fiscalização, com a abusiva desconsideração de acordos PLR válidos, com base em critérios discricionários e interpretações irrazoáveis da natureza da participação nos lucros e resultados, e na desconsideração que o próprio legislador privilegiou a liberdade negocial. (Cardoso, Alessandro Mendes. *Estudos de custeio previdenciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 30.)

Sem razão, portanto, a decisão recorrida neste ponto.

Da existência de valor mínimo a ser pago

A decisão de origem, analisando o PLR em questão, assim se manifestou (fls. 761-762):

No tocante à alegação de que "a Lei nº 10.101/00 em momento algum veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR", insta esclarecer que a autoridade lançadora tão somente salientou que a adoção de valores mínimos de PLR demonstraria a inexistência de "qualquer nexos entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos lucros ou resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada".

9.18.1. Verifica-se, portanto, que, independentemente da disposição legal sobre a adoção de valores mínimos, a realização de tais pagamentos pela empresa demonstra a inexistência de correlação entre os lucros/resultados e os valores efetivamente pagos de PLR aos empregados.

Também aqui divirjo da decisão recorrida, por entender que a previsão de valores mínimos para determinadas categorias de trabalhadores não se confunde com a previsão de pagamento de parcelas fixas — o que, aí sim, seria incompatível com a legislação que regula o tratamento tributário da PLR —, sobremaneira se o intuito é impedir que determinadas categorias de trabalhadores (os mais vulneráveis) recebam valor irrisório.

Neste sentido:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 P

LR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título. (Número da decisão: 9202-007.939)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. SÚMULA CARF Nº 27.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil possui a atribuição legal de fiscalizar e de constituir o crédito tributário pelo lançamento, independentemente do domicílio fiscal ou da localização dos estabelecimentos do contribuinte.

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

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. In casu, constam claramente as metas e objetivos (produção) necessários para recebimento da benesse.

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

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

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 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. (Número da decisão: 2401-007.306)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO.

ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

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.

PAGAMENTO DE PLR AO DIRETOR ESTATUTÁRIO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP, DIRF, DIPJ, contabilidade e outros, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, poderia receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando os diretores empregados como contribuintes individuais, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que os diretores estatutários possuem poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregados, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PRÊMIOS AOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive aqueles recebidos a título de prêmios e incentivos, vinculados ao desempenho e não justificado.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) têm natureza remuneratória por representarem parcelas pagas como gratificação pela contratação do beneficiário para prestar serviços à pessoa jurídica por um dado período de tempo.

TERÇO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O terço de férias está abarcado no conceito de salário-de-contribuição, assim definido nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, c/c o § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99. (Número da decisão: 2202-005.193)

Também sem razão neste aspecto o acórdão de impugnação.

Feitas as considerações acima, sobre cada um dos pontos que motivaram a autuação, uma vez que os requisitos formais e materiais estabelecidos pelo art. 2º, da Lei nº 10.101/2000 são cumulativos, concluo que a ausência de participação de representante do sindicato laboral no acordo de PLR invalida este acordo para fins de se afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre os referidos pagamentos.

Deve ser mantida, então, a decisão recorrida, ainda que por razões distintas daquelas expostas no voto condutor.

Dos aportes suplementares relativos a planos de previdência privada e seu resgate pelos beneficiários

Em relação aos aportes da recorrente, a título de contribuição voluntária, em PGBL Empresarial de titularidade de Diretores, Superintendentes Executivos, Superintendentes, Gerentes, Research Sales Senior e Pleno e Economistas Senior, o acórdão de impugnação assim se manifestou (fls. 517-525):

6.20 Com a criação do PGBL Empresarial, percebe-se claramente que, na verdade, foi criado um privilégio extensível apenas a uma pequena parcela dos trabalhadores, privilégio esse de nítido caráter remuneratório, uma vez que o valor da contribuição suplementar efetuada ao PGBL pela instituidora (doravante denominada também de aporte suplementar da empresa ou aporte suplementar patronal) na conta de cada participante, pode ter qualquer valor, a depender única e exclusivamente da vontade da empresa, ou seja, trata-se de uma decisão unilateral e discricionária.

6.21 Não existe qualquer regra ou critério para o cálculo dos aportes suplementares patronais, o PGBL Empresarial apenas faz menção de que tais aportes devem ser mensais.

6.22 Enquanto os valores das contribuições básicas realizadas pela empresa nas contas dos demais empregados, com base no Contrato Previdenciário datado de 20/05/2000, são correspondentes a 4% do Salário de Participação dos participantes, aqui, no PGBL Empresarial, as contribuições suplementares efetuadas pela empresa em contas de seletos participantes em 2014, corresponderam a valores compreendidos entre 57,73% e 200% do mesmo Salário de Participação, o que só reforça a natureza remuneratória das contribuições suplementares patronais.

[...]

6.24 Assim, os beneficiários do PGBL Empresarial podem resgatar qualquer valor, em qualquer tempo, somente devendo ser observada a legislação em vigor. E até na hipótese desse beneficiário pedir o desligamento da empresa, terá o direito a resgatar o saldo de sua conta – Parte Instituidora e Parte Participante.

6.25 O direito ao resgate no PGBL Empresarial da forma que está estipulada não é uma imposição legal, é uma forma da empresa garantir ao beneficiário que o valor do aporte suplementar efetuado por ela em sua Conta de Reserva – Parte Instituidora imediatamente integre seu patrimônio sem qualquer condição. Isso destoa do caráter previdenciário com o que um plano deve ser concebido, qual seja, para a constituição de reservas que garantam os benefícios contratados, representando, ao fim e ao cabo, um mecanismo engendrado pela empresa para pagamento de valores com natureza remuneratória.

[...]

6.41 Diante de tudo o que foi exposto, os valores correspondentes aos aportes suplementares da empresa realizados com base no Contrato de 10/2014 e no PGBL Empresarial, uma vez que se afastam da natureza de previdência complementar, caracterizando-se como de natureza remuneratória como demonstrado, foram considerados salário-de-contribuição, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. Tais aportes não foram declarados em GFIP.

Da leitura dos instrumentos que formalizam as regras dos programas de previdência em questão e analisando-se a sua dinâmica, conclui-se que os aportes suplementares realizados pela recorrente têm natureza remuneratória. Três fatores concorrem para esta conclusão: (i) a vultuosidade dos valores pagos (chegando a 200% do salário de participação em alguns casos); (ii) a ausência de critérios objetivos a justificar os aportes; e (iii) a inexistência de requisitos para o resgate dos valores capazes de preservar a natureza securitária do plano.

Deste modo, inexistem razões para alterar a decisão recorrida.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

Relator

VOTO VENCEDOR

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, redator designado

Embora o colegiado tenha decidido, por unanimidade de votos, acompanhar o Relator na decisão de negar provimento ao Recurso Voluntário, isso se deu pelas conclusões. Desse modo, fui designado para redigir o voto vencedor, de acordo com o art. 114, § 9º, do Regimento Interno do CARF, que assim dispõe:

CAPÍTULO III

DAS DECISÕES COLEGIADAS

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 9º **Na hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.**

(destaquei)

Portanto, em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Relator, a maioria do Colegiado divergiu em relação aos seguintes pontos: a) **Da data de assinatura; b) Da existência de valor mínimo a ser pago**

a) Da data de assinatura – pactuação prévia

Assim dispõe a Lei nº 10.101/2000, que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

(destaquei)

Não há previsão legal de quão prévia deve ser a assinatura do plano de PLR, porém deve ser considerado que o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Assim, cada caso deve ser analisado de acordo com suas características.

No presente caso, a assinatura do acordo e o conhecimento efetivo das regras pelos empregados ocorreram após o início do período de apuração.

O acórdão de impugnação assim estabeleceu acerca da data de assinatura dos acordos:

9.16.1. Ressalte-se que a autoridade lançadora consignou no Termo de Verificação Fiscal (fl.499) que "[...] os empregados, durante quase todo o **ano de 2013, 2014 e 2015**, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em **21/10/2013, 14/10/2014 e 04/11/2015, respectivamente, bem próximo do final do período a que se referiam**, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Lembrando que os aditamentos, em pior situação, só foram celebrados quando já findos os períodos a que se referiam".

(destaquei)

Verifica-se, portanto, que o início da validade dos acordos em tela e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram já no último trimestre do período de apuração da PLR, ou seja, bem próximos ao final do período a que se referiam.

Desse modo, não seria possível o comprometimento dos funcionários com metas que só foram validamente pactuadas e sobre as quais só tiveram legítimo conhecimento próximo ao final do período. Ou seja, quando a participação foi pactuada, já havia transcorrido mais de 75% do período de apuração, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

Visando a 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 com uma antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham plena ciência dos resultados a serem alcançados.

Argumenta, ainda, a Recorrente que a pactuação prévia do acordo é facultativa e que os acordos autuados eram essencialmente idênticos uns aos outros, variando apenas os valores limite e o montante das parcelas adicionais, tendo a própria fiscalização expressamente admitido que os acordos em questão são "Acordos de PLR basicamente idênticos".

No entanto, entendo que não lhe cabe razão. Sabe-se que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência, porém, do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000 deva ocorrer em época oportuna para que os empregados saibam o quanto terão de se esforçar, e qual será a compensação por esse esforço. Ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere ou com uma antecedência que permita aos trabalhadores se empenharem na consecução dos objetivos.

Não cabe aqui a alegação de que os empregados conheciam os termos do acordo e que o programa repetia regras de programas anteriores, porquanto cada programa deve ser analisado de forma individual e com base nos instrumentos formais que o constituem.

Nesse caso, é evidente que, quando o acordo formal foi realizado, já haviam ocorrido quase todas as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de os empregados se dedicarem para a consecução das metas.

O pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento. Primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, e o consequente pagamento. É óbvio, portanto, que nesse caso, não foi atendido o requisito da pactuação prévia.

A norma refere-se a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso. Antes de concluída a negociação com a assinatura do acordo, não há um ato jurídico perfeito, pois, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado.

Deve-se, ainda, ser considerado que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Portanto, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

Assim, não houve, de fato, pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos, conforme exigência da Lei nº 10.101/2000, art. 2º, § 1º, inciso II.

Nesse sentido esta Turma de Julgamento tem se posicionado, conforme ementas abaixo:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

(Acórdão nº 2201-010.438, de 09/03/2023, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa).

AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

(Acórdão nº 2201-011.666, Rel. Carlos Eduardo Fagundes de Paula).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

(Acórdão nº 2201-009.617, de 14/09/2022, Redator designado: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim).

Destarte, a decisão de primeira instância não merece reparos nesse ponto.

b) Da existência de valor mínimo a ser pago

Como bem destacou a autoridade lançadora, a adoção de pagamento de valores mínimos a título de PLR demonstra a inexistência de nexos entre os valores ganhos pelos empregados a esse título e os lucros e resultados da empresa. Ou seja, ao garantir aos empregados um valor mínimo, fixo e certo sem que para isso fosse preciso contar com um algo a mais, esse valor fixo foi encarado como uma complementação de sua remuneração.

Reproduzo abaixo excerto do Relatório Fiscal acerca da matéria:

5.49 Percebe-se nitidamente que houve um aumento significativo do valor mínimo de PLR garantido a todos os empregados e do seu limite, bem como um aumento do adicional, sem qualquer explicação que justificasse esses aumentos. Veja:

- a) PLR – antes o limite era de R\$ 5.915,95, majorado para R\$ 21.691;
- b) PLR Adicional – antes o valor fixo era de R\$ 1.837,99, com o aditamento foi para R\$ 3.675,98.

5.50 Vale reprimir que tanto o valor mínimo garantido de PLR quanto a importância de PLR Adicional de valor fixo são sempre pagos aos empregados sem qualquer contrapartida deles e ainda que não venham a atingir as metas estipuladas. Isso está expressamente previsto no Parágrafo Quinto da Cláusula Segunda, aqui transcrita com grifos nossos:

Parágrafo Quinto *Os critérios de apuração e elegibilidade obedecerão às regras constantes da Avaliação Individual de Resultado, conforme cláusula primeira e seus parágrafos, salvo quando o pagamento se der nos valores mínimos garantidos, cujos critérios serão os contidos no caput e parágrafos anteriores desta cláusula.*

(destaques da autoridade fiscal)

Dessa maneira, a participação nos lucros ou resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, pois ele receberia a PLR mesmo sem o atingimento de metas.

Transcrevo abaixo ementas de julgados deste Conselho neste sentido:

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PREVISÃO DE VALOR MÍNIMO. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão de valor mínimo no pagamento da PLR, independentemente de qualquer exigência e/ou regra que tenha como objetivo o incentivo à produtividade, implica admitir a inexistência de regras claras e objetivas no plano, o que impõe a tributação dos valores pagos a esse título.

(Acórdão nº 9202-011.028, de 24/10/2023, Rel. Maurício Nogueira Righetti).

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

(Acórdão nº 2201-010.134, de 01/02/2023, Rel. Débora Fófano dos Santos).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. FIXAÇÃO DE VALOR MÍNIMO EM ACORDO COLETIVO.

A fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR, estipulado em acordo coletivo que estabelece plano de metas, não atende ao objetivo da legislação de regência de promover incentivo à produtividade.

(Acórdão nº 2001-007.049, de 23/07/2024, Rel. Marcelo Milton da Silva Risso).

Portanto, deve ser mantida a decisão de primeira instância neste ponto, uma vez que a fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR, estipulado em acordo coletivo que estabelece plano de metas, não atende ao objetivo da legislação de regência de promover incentivo à produtividade.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Redator designado