



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

Processo n° 16327.720621/2016-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.525 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR.
Recorrente BANCO VOTORANTIM SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/11/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPREGADOS.
ACORDO PRÉVIO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A DRJ/JFA fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

Das autuações

Trata-se de autos de infração de contribuições previdenciárias patronais, incluindo GILRAT, no valor total, com juros e multa, de R\$61.062.490,62, e devidas a outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), no valor total de R\$6.638.196,72 (fls. 285/300).

Conforme Relatório Fiscal (fls. 301/331), as contribuições lançadas foram apuradas sobre os valores de "Participação nos Lucros e Resultados" (PLR) da empresa, pagos aos empregados nas competências 10/2011, 11/2011, 12/2011, 02/2012, 10/2012 e 11/2012, não informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Os valores apurados pela fiscalização foram obtidos de planilhas de dados, fornecidas pela empresa, e confirmados em folhas de pagamento e na contabilidade.

São citados, como fundamentos das autuações, os seguintes dispositivos:

art. 7º, XI, da Constituição de 1988 (CRFB); art. 28, §9º, "j" da Lei nº 8.212, de 1991; art. 214, §9º, X, do Decreto nº 3.048, de 1999; art. 150, §6º, e art. 111, I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN); e a Lei nº 10.101, de 2000, a qual regula a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, e como incentivo à produtividade.

Consta do Relatório Fiscal o que vem abaixo transcrito:

5. Da Participação nos Lucros ou Resultados...

5.11. Verifica-se, portanto, a necessidade de serem analisadas as condições em que essa verba é ajustada e paga, para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101/2000 e assim possa ser excluída ou não da tributação. Vejamos então a situação em concreto.

...

5.13. Foram encontrados na contabilidade da empresa em epígrafe (...), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados.

5.14. Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados na planilha de PLR apresentada pelo contribuinte em 10/08/2016, foram realizados com base nos subseqüentes instrumentos de negociação conforme informação prestada pela empresa em 18/02/2016 por meio de planilhas com dados das rubricas:

a) Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Votorantim S/A, datado de 25/04/2011, com vigência retroativa no período de 01/01/2011 a 31/12/2011;

b) Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Votorantim S/A, datado de 02/05/2011, com vigência retroativa no período de 01/01/2011 a 31/12/2011;

c) Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Resultados Banco Votorantim S/A, datado de 25/10/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012;

d) Acordo Coletivo de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Resultados Banco Votorantim S/A, datado de 29/10/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012;

e) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2011, datada de 21/10/2011, com vigência retroativa no período de 01/09/2011 a 31/08/2012; e

f) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012, datada de 02/10/2012, com vigência retroativa no período de 01/09/2012 a 31/08/2013.

5.15. Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos.

...

5.19. Da leitura dos dispositivos transcritos acima, resta evidente que há valores pagos com base nas Convenções Coletivas (CCT) de PLR que não são compensados com quaisquer outros instrumentos, uma vez que a parcela adicional de PLR e sua antecipação são não-compensáveis conforme estabelece a própria CCT.

5.20. Mesmo assim, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 03) para esclarecer se, na prática, ocorreu a

compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Acordos Coletivos, tendo respondido, por intermédio de Carta, datada de 20/04/2016, entregue nessa mesma data, que:

...

5.21. Dessa forma, conforme esclarecimento prestado pela empresa, os valores de PLR pagos com base nos Acordos Coletivos não foram compensados com os valores pagos com base nas Convenções Coletivas.

5.22. Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo.

Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmos período, deve haver compensação entre eles.

5.23. A própria Lei nº 10.101/2000 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, in verbis (art. 3º):

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados. (grifos nossos)

5.24. Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme Acórdão nº 2401-02.250 - 4a Câmara/1a Turma Ordinária, *ipsis litteris*:

...

5.25. A desobediência a esse quesito, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. A Lei nº 10.101/2000 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir contribuição previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados. No entanto, como veremos, não foi apenas nesse quesito que a empresa contrariou a lei.

5.26. Continuando a análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que as duas Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR, arroladas nas alíneas "e" e "f" do item 5.14, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

5.27. O mesmo raciocínio vale para os Acordos Coletivos de Trabalho que tratam da PLR, cujo conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreu já transcorridos quatro meses

do ano de 2011, com relação aos Acordos celebrados em 25/04/2011 e 02/05/2011. E pior, durante quase todo o ano de 2012, os empregados 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 de tal verba só foram estabelecidos posteriormente, em 25/10/2012 e 29/10/2012, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

5.28. Isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer no quinto mês do ano ou no final do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa, ou que sequer poderiam ser modificados por mais que se esforçassem os empregados.

5.29. Extrai-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.

5.30. 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.

5.31. 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.

5.32. 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.

...

5.34. Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos instrumentos arrolados no item 5.14, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

5.35. Corroborando tal entendimento, cabe destacar alguns posicionamentos da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I (SP) ao apreciar situações análogas.

...

5.36. Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - Segunda Seção de Julgamento, conforme Acórdão nº 2401- 02.250, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, de 20 de janeiro de 2012, *ipsis litteris*...

5.37. A Lei nº 10.101/2000 determina, como já visto, que 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. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais, as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus empregados com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos. Nesse quesito também foi desrespeitada a lei.

Vejamos.

5.38. Os Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Votorantim S/A de 25/04/2011 e de 02/05/2011 dispõem, em suas Cláusulas Terceiras, que as regras para pagamento da PLR bem como os respectivos critérios de aferição e cálculo encontram-se dispostos nos Anexos I, II e III, que fazem parte dos respectivos Termos. Sendo a redação dos Anexos de tais acordos basicamente idênticos, transcrevemos aqui excertos dos Anexos I e III do Acordo datado de 25/04/2011.

5.39. O Anexo I do Acordo de PLR de 25/04/2011 dispõe, *ipsis litteris*:

...

5.40 Por sua vez, o Anexo III do Acordo de PLR trata da Avaliação de Desempenho.

...

5.41. Iniciando nossa análise pelo Anexo I, verificamos que sua Cláusula Terceira determina que o valor da PLR dos empregados elegíveis será obtido por meio de uma fórmula ($VDF = (VRI / VRT) \times VD$). Um dos componentes dessa fórmula é o VRI -

Valor Referencial Individual, o qual é obtido pela fórmula (VBIS x FGA), sendo VBIS o Valor Base Individual Semestral que corresponde a um valor referencial, de base semestral, atribuído a cada empregado. Estamos aqui, portanto, diante de um valor atribuído pela empresa a seus empregados de forma totalmente subjetiva e, assim, em desacordo com a legislação que proíbe a subjetividade de critérios. Não temos metas estabelecidas, mas sim um valor previamente definido pela empresa para cada empregado e desconhecido no acordo firmado. Não se sabe que parâmetros são utilizados na obtenção desse VBIS nem sequer como se apura e/ou calcula o mesmo, tratando-se na verdade de um critério totalmente discricionário.

5.42. Ademais, constatamos também que da leitura do Anexo III é impossível identificar quais são as competências avaliadas dos empregados e de que forma ocorre tal avaliação. Quase tudo referente à avaliação de desempenho consta somente da intranet da empresa, não tendo sido comprovado que o processo de avaliação de desempenho foi realmente objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.

5.43. A empresa apresentou o Dicionário de Competências segundo o qual, o modelo de competências "traduz os valores, cultura e princípios da organização, considerando os comportamentos e as atitudes desejáveis para todos os colaboradores", no qual estão divididas em competências transversais, funcionais e de gestão, estas últimas só aplicáveis aos gestores. Da leitura do Dicionário em comento, observa-se que muitas das competências avaliadas são compostas de parâmetros subjetivos e outras nada mais são do que encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do próprio contrato de trabalho, tais como:

- a) Conhecimento do Negócio - Capacidade de compreender a Cadeia de Valor do negócio no qual está inserido e entender como a sua função pode gerar impacto e contribuir para o desenvolvimento organizacional, buscando a sustentabilidade do negócio;
- b) Atitude Empreendedora - Capacidade de atuar de maneira pró-ativa e positiva, transformando idéias em ações, desenvolvendo soluções criativas e agregando valor dentro dos princípios da organização;
- c) Relacionamento Interpessoal - Capacidade de construir relacionamentos baseados em respeito mútuo e reciprocidade, levando em consideração objetivos e interesses do negócio;
- d) Capacidade Analítica - Capacidade de explorar fatos, idéias e opiniões necessárias para analisar situações, resolver problemas ou tomar decisões;
- e) Eficácia - Capacidade de cumprir as atividades de acordo com os padrões de qualidade exigidos, respeitando os prazos estabelecidos;

- f) Flexibilidade - Capacidade de adaptar-se e interagir com diferentes indivíduos ou grupos em situações variadas;
- g) Inovação - Capacidade de expressar idéias inovadoras e tomar ações que gerem soluções de sucesso;
- h) Gestão de Riscos - Capacidade de identificar e avaliar riscos (ganhos e perdas potenciais) para a área/ organização, analisando as oportunidades com foco na preservação do negócio e;
- i) Gestão de pessoas - Capacidade de coordenar a equipe, liderando pelo exemplo de suas ações, emanando inspiração, energia e persistência e incentivando o aprendizado contínuo.

5.44. Não é possível determinar como serão aferidas tais competências, distanciando-se, dessa forma, dos preceitos legais sobre a matéria. Há inclusive uma competência - Atitude Empreendedora - relacionada à agregação de valor dentro dos princípios da organização, sem que haja qualquer definição de um valor de referência a partir do qual será considerada tal agregação.

5.45. Diante disso, novamente temos configurado o desrespeito pela empresa às normas que regem a distribuição de PLR, uma vez que não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas.

5.46. Trataremos agora dos dois Acordos Coletivos de Trabalho Programa Próprio de Participação nos Resultados celebrados em 2012. Por terem redação bastante semelhante e, em sua maioria, idêntica, serão transcritos abaixo apenas trechos do Acordo celebrado em 25/10/2012, in verbis:

...

5.50. O corpo do Acordo celebrado em 2012 trata apenas de questões gerais tais como, empregados elegíveis ao recebimento da participação, periodicidade do pagamento, antecipação e seu valor mínimo, entre outras. As metas estabelecidas individual ou coletivamente para os empregados constam apenas do Anexo I do Acordo em tela.

5.51. Vale destacar a Cláusula Sétima do texto em comento, que assegura, independentemente de qualquer fator e sem nenhuma relação com metas ou objetivos, o pagamento de um valor mínimo de R\$ 800,00 (oitocentos reais) de PLR. Isso significa que o empregado elegível jamais deixa de receber valor referente à PLR, mesmo que conforme as regras do acordo (que não são claras nem objetivas como veremos posteriormente) não faça jus ao seu recebimento, comprovando não existir qualquer nexó entre o valor ganho a título de participação nos resultados e os resultados da empresa, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada.

5.52 Se o empregado jamais deixa de receber valor referente à participação nos resultados, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos de PLR.

5.53. Passando agora à análise do Anexo I do Acordo celebrado em 25/10/2012, verifica-se que sua Cláusula Primeira fala em indicadores mas não os define nem indica quais indicadores serão considerados. A leitura é muito confusa, há um trecho que diz: "(ii) os resultados aferidos de forma coletiva...,

sendo que para as áreas corporativas não se aplica o parâmetro "resultado da unidade de negócios", conforme critérios da tabela nº 01..."; no entanto, a tabela nº 01 sequer possui informação referente a "resultado da unidade de negócios".

5.54. Tampouco são compreensíveis as tabelas apresentadas, não sendo possível saber quando são aplicáveis e em que condições. Não restam claras e de forma objetiva quais são as metas estabelecidas para os empregados.

5.55. Podemos aqui nos questionar, diante do texto acordado, qual o resultado esperado da empresa como um todo, de suas áreas específicas e de seus negócios, necessário para que sejam distribuídos os resultados? Qual o desempenho individual esperado para que esse mesmo benefício seja recebido por cada empregado?

5.56. Diante da inexistência de respostas às indagações acima, vemos que não é possível identificar no instrumento decorrente da negociação as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. Não é possível entender de que maneira é obtido o valor final pago de participação ao empregado, desobedecendo por consequência o estabelecido na Lei nº 10.101/2000.

5.57. Consta ainda do Anexo I que o processo da Avaliação de Desempenho é obtido da apuração de critérios quantitativos e qualitativos. No entanto, não explica em nenhum momento como serão aferidos e medidos tais critérios, nem de que forma os resultados obtidos se convertem em valor para o pagamento da participação aos empregados.

5.58. No caso dos critérios quantitativos sequer são mencionados quais parâmetros serão utilizados, não é possível avaliar se se tratam de critérios objetivos ou subjetivos, estes últimos vedados pela lei. Já no que se refere aos critérios qualitativos, da leitura das definições de cada competência avaliada, observamos que algumas possuem caráter subjetivo, como por exemplo "Espírito de Equipe" e outras nada mais são do que encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do próprio contrato de trabalho, como "Foco no Cliente" e "Gestão de Pessoas".

5.59. Ora, a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, também descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. O quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva,

sem depender de critérios subjetivos de avaliação e, ainda que existam critérios objetivos, estes devem necessariamente constar expressamente do instrumento de negociação, para garantir a segurança jurídica, principalmente para os empregados.

5.60. Lembramos que as decisões da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I (SP), ao apreciar situações semelhantes ao presente feito, têm sido no mesmo sentido. Vejamos uma delas.

...

5.61. Sabemos que a legislação exige que dos instrumentos competentes para a negociação entre a empresa e seus empregados constem regras claras e objetivas, tanto substantivas, quanto adjetivas, as quais contenham critérios e condições. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais, as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus empregados com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos.

5.62. Em suma, os pagamentos em estudo afastaram-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.

5.63. Em continuidade ao expandido, discorreremos acerca de um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema que é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal, que se aplica a todos os instrumentos de negociação da PLR adotados pela empresa, quais sejam, as Convenções Coletivas e os Acordos Coletivos de Trabalho, uma vez que a PLR é um instituto único, demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa ora autuada, como será explanado.

5.64. Além de todos os problemas até aqui relatados, pagamento de PLR com base em mais de um instrumento de negociação, retroatividade da vigência do acordo, metas não terem sido pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato de ter a empresa efetuado pagamento de remunerações por meio de PLR.

5.65. Do exame das folhas de pagamento, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário-base mensal do próprio empregado, como pode ser observado na coluna "Relação entre PLR e Salário-Base" do Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário. Há situações em que o valor da PLR excede em mais de quarenta vezes o salário base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura das convenções e dos acordos e dos seus

anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos.

5.66. Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação/ gratificação/ bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, vimos que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foram contratadas. A verdadeira remuneração dessas pessoas não é o salário "oficial" que recebem e sim os valores exorbitantes travestidos de "participações nos resultados".

5.67. É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração.

Esse fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição. Mais um motivo que demonstra que as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

5.68. A própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo manifestou-se dessa forma ao analisar igual tema, por meio do Acórdão 1616.051 - 12a turma da DRJ/SPOI, de 11 de janeiro de 2008, in verbis:

...

5.69. Importa registrar que a PLR é verba aleatória: é variável, não é fixa, não é garantida. O seu caráter condicional está relacionado ao cumprimento de metas, resultados ou limites diretamente ligados à ação dos empregados com vistas à integração destes na empresa por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. É instituída para que o empregado se anime a produzir mais. É paga sempre que o trabalhador coletivamente atingir um limite fixado pelo empregador, limite este que demonstra o reconhecimento de que, não só o empregador, mas que também o empregado colaborou para que se alcançasse o lucro ou resultado almejados.

Este é o sentido da regra do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, o qual exige que, dos instrumentos de negociação, constem claras, não só as regras substantivas, como também as regras adjetivas. São nessas regras que encontraremos definidas as condições que, se implementadas, darão aos empregados o direito de participarem dos lucros ou resultados da empresa, bem como a forma como o processo se desenvolverá.

5.70. A participação nos lucros ou resultados é uma importante estratégia para garantir motivação e produtividade e, por conseguinte, lucro e melhoria das condições sociais. Daí a importância do cumprimento de todas as formalidades prescritas na lei. A empresa é livre para determinar sua política de pagamentos, ficando obrigada, no entanto, a se submeter às consequências legais que tal política possa vir a ter. E, caso não obedeça aos critérios legais, os pagamentos de PLR efetuados perdem as características de desoneração e, assim, entram no conceito de salário de contribuição, não estando dentre as exceções previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

Da ciência das autuações e da impugnação

A ciência das autuações se deu em 12/09/16 (fls. 30/31). Em 11/10/2016, foi juntada a impugnação de fls. 334/380, abaixo relatada, em síntese.

Inicialmente, o impugnante sintetiza os motivos das autuações:

- i. A existência de mais de um plano concomitantemente violaria o art. 3º, § 3º da Lei nº 10.101/00, o que implicaria a glosa de todos os valores pagos a título de PLR;
- ii. Os planos foram firmados após o início do período a que se refeririam os lucros distribuídos, o que implicaria a glosa de todos os valores pagos a título de PLR; e iii. Os planos não contêm metas claras e objetivas, o que desnaturaria os pagamentos a título de PLR, que, portanto, deveriam ser considerados como remuneração tributável pelas contribuições em questão.

Discorre, em seguida, acerca de diversos tópicos, abaixo relatados, em síntese.

O impugnante apresenta doutrina e decisões judiciais que tratam de "imunidade", afirmando que "as normas constitucionais que veiculam regras de imunidade devem ser sempre compreendidas com boa dose de elasticidade, de modo a lhes ser dada a interpretação mais ampla".

Em relação à PLR, cita o art. 7º, XI, da CRFB, afirmando "tratar-se de norma constitucional de eficácia plena, que independe de lei ordinária" e que "a desvinculação da prestação paga a título de participação à remuneração é preceito constitucional, que não pode ser aviltado ou limitado pela lei, sendo inteiramente despicie sua regulamentação", citando doutrina e decisões judiciais.

Conclui que, considerando o referido mandamento constitucional, há que se cancelarem as exigências de

contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, "sob o fundamento de suposto não cumprimento de legislação infraconstitucional".

Entende que os acordos e convenções celebrados atendem ao desígnio constitucional, de melhoria das condições socioeconômicas dos empregados, pelo que, ao pagamento de PLR, deve ser estendida a imunidade.

Ressalta que a fiscalização não conseguiu demonstrar que os valores de PLR se referem a salário indireto, sobre o qual deveriam incidir as contribuições previdenciárias.

Argui que a auditoria partiu de uma premissa jurídica distinta daquela do impugnante, a de que o dispositivo constitucional é norma de eficácia limitada, sem mencionar o fundamento de tal entendimento.

Discorre, em seguida, acerca "da regularidade quanto à existência de mais de um plano concomitantemente".

Afirma que, pelo entendimento da fiscalização do disposto no §3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 20001, a existência de pagamentos com base em diferentes acordos desnatura a PLR, caso os referidos pagamentos não sejam compensados entre si.

Diz que este entendimento não encontra respaldo na legislação, visto que a compensação de pagamentos realizados de acordo com planos próprios e aqueles oriundos de acordos ou convenções coletivas, prevista no citado dispositivo, é facultada ao contribuinte.

Aduz que, "havendo previsão legal de possibilidade de compensação, é certo que a legislação assume a premissa de que é juridicamente possível a existência concomitante de um plano próprio e um plano fixado em negociação coletiva" e que "a existência de um plano próprio da empresa se coaduna com a finalidade de existência da PLR (...), para estimular seus empregados através de plano com regras mais próximas de sua realidade".

Cita decisão do CARF, sobre a inexistência de óbice legal ao pagamento concomitante de PLR com base em plano próprio e convenção coletiva.

Ressalta que este ponto da acusação somente pode se referir aos pagamentos efetuados em 2012, já que havia previsão de compensação nos planos próprios de PLR para 2011, segundo a própria fiscalização. Ainda assim, de acordo com a premissa fiscal, apenas os pagamentos menos benéficos poderiam ser objeto de lançamento, pois deveriam ser compensados com os mais benéficos.

Quanto à data de assinatura dos planos, o impugnante afirma que o relatório fiscal não apresentou dispositivo específico da Lei nº 10.101, de 2000, que tenha sido violado e entende ser relevante

que os instrumentos sejam celebrados, como o foram, antes dos pagamentos de PLR, e não antes do início do período ao qual os lucros se referem. Nesse sentido, cita decisões do CARF.

Ainda, diz que a fiscalização parte da premissa de má-fé, em relação aos casos em que a assinatura do instrumento não se dá antes do início do período de apuração.

Nesse sentido, argui que essa premissa não pode ser alegada sem demonstração, pela fiscalização, de que o contribuinte se valeu de subterfúgios para afastar a incidência de contribuições sobre valores de remuneração.

Afirma não proceder a alegação de que, em razão da data da assinatura dos planos de PLR, os empregados desconheceriam as metas e não se sentiriam motivados a melhorar seu desempenho, já que os referidos planos, de 2011 e 2012, repetem as redações e os critérios dos planos de 2010 e anteriores.

Aponta também que os instrumentos estabelecidos para pagamento de PLR são amplamente discutidos e negociados com os trabalhadores, de forma que estes já têm, ao menos, uma noção do que será estipulado como critério.

Destaca que a assinatura é um mero ato formal e cita decisão administrativa.

Ressalta que, caso fosse correto o entendimento fiscal, ao menos as parcelas pagas após a assinatura dos planos estariam regulares, pelo que não deveriam ter sido consideradas no lançamento.

Em seguida, o impugnante discorre acerca da "regularidade quanto às metas contidas nos planos", explicitando a "correta interpretação da Lei nº 10.101, de 2000."

Afirma que o requisito essencial para a realização de pagamentos a título de PLR "reside na simples existência de lucros e resultados, mas não na aferição de específicas performances, de acordo com supostas metas, resultados e objetivos."

Aduz que a Lei nº 10.101, de 2000, deixou grande liberdade de negociação das partes envolvidas, quanto às condições de existência dos pagamentos de PLR, conforme se depreende do seu art. 2º, restando claro a inexistência de obrigatoriedade do empregador para efetuar os referidos pagamentos, não havendo ainda determinação legal para a apresentação de metas, resultados e objetivos.

Alega que a fiscalização poderia exigir tão somente a existência de regras claras e objetivas, o que foi atendido pelo contribuinte, e não metas e resultados específicos, conforme decisão do CARF, que cita.

A seguir, o impugnante trata especificamente das regras estipuladas nos Acordos de PLR celebrados.

Nesse sentido, afirma que grande parte dos pagamentos efetuados se referem a antecipações de PLR, pelo que não poderiam ser tributados. Assim, os pagamentos realizados de 10/2011 a 12/2011 se referem a antecipações da Convenção

Coletiva, firmada em 2011, e os pagamentos efetuados em 10/2012 e 11/2012 se referem a antecipações da Convenção Coletiva e Acordo de PLR, firmados em 2012. Exemplifica essa situação com a regra prevista em Convenção Coletiva de 2010.

Argui que a fiscalização não pode exigir as contribuições previdenciárias em tela sem verificar se, ao final do ano, as metas foram alcançadas, o que demonstra a precariedade do lançamento. Cita decisão do CARF e pede o cancelamento das autuações.

Por outro lado, para demonstrar "a legitimidade dos planos quanto à clareza e objetividade das metas" estabelecidas, o impugnante apresenta um exemplo de 2011 e um de 2012.

Afirma, em seguida, que o fato de serem complexos os cálculos de PLR do impugnante não é motivo para se afirmar que os critérios estabelecidos não estão de acordo com a legislação em vigor.

Diz ter havido, por parte da fiscalização, tão somente uma análise superficial de metas e a apresentação de uma relação de cláusulas que, pelo seu entendimento, levariam à desconsideração da PLR.

Em relação à existência de previsão de pagamento de um valor mínimo aos empregados, afirma que tal não retira a natureza de PLR dos pagamentos, "até porque houve a distribuição de lucros e resultados nos períodos em discussão".

Quanto à alegada violação de preceitos legais em razão da desproporcionalidade observada entre os valores de PLR e os salários pagos aos funcionários, frisa que, em primeiro lugar, a Lei nº 10.101, de 2000, não estabelece um teto para a PLR, podendo os pagamentos estarem à altura dos resultados obtidos pela empresa.

Afirma ainda não haver concretude nas alegações fiscais, visto que foi citada uma hipótese genérica, em que o funcionário teria recebido valores desproporcionais.

Nesse sentido, destaca ainda que a planilha utilizada pela fiscalização (fls. 180 a 284 dos autos) para proporcionalizar o salário e o PLR, considera apenas o "salário base", sem a gratificação de 55%, que integra a remuneração mensal fixa do bancário, nos termos da cláusula 11a da Convenção Coletiva de Trabalho 2011/2012 e da Consolidação das Leis do Trabalho.

Apresenta, então, outra planilha com a remuneração dos colaboradores (Doc. 10), na qual observa não haver a desproporcionalidade alegada.

O impugnante alega, em seguida, a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e cita decisões administrativas.

Ao fim, requer o cancelamento dos autos de infração e seu arquivamento.

A 5ª Turma da DRJ/JFA julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. O pagamento de valores, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, enseja a incidência da contribuição previdenciária.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 23/02/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, e interpôs recurso voluntário em 22/03/2017, no qual basicamente reiterou os fundamentos de sua impugnação.

Sem contrarrazões ou manifestação pela PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Da norma de eficácia limitada

Muito embora, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo não tenha insistido na tese segundo a qual a norma constitucional seria auto-aplicável, cabe ponderar que a não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Como se conclui pela leitura do texto, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. A própria execução da norma constitucional e o estabelecimento dos requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e a sua conseqüente desvinculação da remuneração, indubitavelmente dependiam da regulamentação mediante lei. O STF e o STJ, a propósito, compartilham de igual entendimento, como se pode ver, respectivamente, no RE 505.597/RS e no AgRg no AREsp 95.339/PA.

No plano infraconstitucional, a regulamentação atual está na Lei nº 10.101/2000, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências”. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

É inquestionável, pois, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, devendo sim ser objeto de acordo mediante comissão paritária, acordo coletivo ou convenção coletiva.

3 Da data de assinatura dos planos

Acusação comum aos programas próprios, aos acordos coletivos (ACTs) e às convenções coletivas de trabalho (CCTs) é que as suas assinaturas ocorreram no transcorrer do próprio período aquisitivo.

Pois bem. Como já dito, a não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente.

Diferentemente do que costumeiramente se afirma, a PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido, não deixam margem para dúvidas. Essa circunstância tem passado despercebida, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. No plano infraconstitucional, a regulamentação foi feita pela Lei nº 10.101/2000, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”.

Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como o banco, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores, etc.

Ademais, as metas e critérios para a concessão da participação nos lucros estabelecidas nas sucessivas convenções coletivas de trabalho são conhecidas previamente por todos os trabalhadores, sobretudo porque foram se repetindo ao longo dos anos. A própria autoridade fiscal fez essa afirmação no relatório da autuação, ao tratar da alegada falta de clareza e objetividade das metas.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, "*são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais*" (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a conseqüente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

- 1) *Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*
- 2) *Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*

3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.

4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. 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, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, 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. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a

necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Esta 2ª Turma/4ª Câmara/2ª Seção do CARF também vinha trilhando esse mesmo caminho, conforme se vê no acórdão nº 2402-005.262, de minha relatoria.

Não pode passar despercebido, ainda, que as CCTs são firmadas por centenas de entidades, entre sindicatos, federações e confederações, sendo obviamente precedidas de acirradas e acaloradas negociações, como demonstram (i) as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e (ii) os fatos públicos e notórios anualmente noticiados na imprensa nacional.

Outro ponto relevante a ser destacado é que, enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório, por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados, etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, enquanto que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR não desnatura os planos, devendo serem sopesados e analisados os demais requisitos legais e as circunstâncias e peculiaridades de cada plano.

4 Da concomitância entre os planos

A primeira acusação fiscal é que havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmos períodos, deveria haver compensação entre eles. O descumprimento desse requisito, por si só, ensejaria a autuação. A DRJ teve o mesmo entendimento, como se pode ver no seguinte excerto extraído do voto condutor do acórdão:

Ainda, cabe destacar que não houve compensação de valores de PLR pagos com base nos Acordos Coletivos com aqueles pagos com base nas Convenções Coletivas, facultada pelo §3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, conforme explicitado no Relatório Fiscal, de forma que o pagamento de PLR foi mesmo efetuado pela empresa aos seus empregados com base em dois instrumentos distintos.

Desatendido, portanto, o comando legal, o que enseja a incidência de contribuições previdenciárias sobre todos os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados.

Como se vê, ao contrário do que alega o recorrente, a DRJ não chegou a inovar neste ponto, pois a sua interpretação convergiu com a interpretação da autoridade administrativa.

O próprio recorrente manifestou-se pela necessidade de compensação entre os valores pagos com base em planos concomitantes.

Realmente, o § 3º do art. 3º da Lei 10.101 preleciona que os pagamentos efetuados em decorrência de planos mantidos espontaneamente pela empresa poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções (vide abaixo). Quer dizer, a lei não somente não veda a concomitância entre os planos, como também a regulamentação:

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

[...]

§3º—Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

A autoridade lançadora manifestou entendimento semelhante, como se pode ver abaixo - com destaques:

*5.22. Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Coletivo. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. **Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmos período, deve haver compensação entre eles.***

Ao contrário do que entende a autoridade autuante, entretanto, o descumprimento da regra de compensação não enseja a tributação de todos os valores pagos pela empresa com base nos planos concomitantes, mas apenas dos valores excedentes que não foram compensados. Também não se pode admitir, como quer o recorrente, que seja cancelada toda a autuação, pois ao não compensar os valores, o banco realmente descumpriu a legislação.

5 Da inexistência de regras claras e objetivas

A fiscalização entendeu que os seguintes instrumentos não teriam regras claras e objetivas. Neste tocante, a fiscalização não tratou das CCTs:

a) Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Votorantim S/A, datado de 25/04/2011;

- b) Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Votorantim S/A, datado de 02/05/2011;
- c) Acordo Coletivo de Trabalho de Participação nos Resultados Banco Votorantim S/A, datado de 25/10/2012;
- d) Acordo Coletivo de Trabalho de Participação nos Resultados Banco Votorantim S/A, datado de 29/10/2012.

Primeiramente, vê-se no Anexo I dos acordos de participação que o valor a ser distribuído aos empregados toma por parâmetro uma fórmula matemática bastante precisa, a qual leva em consideração determinadas variáveis de possível e objetiva mensuração. Veja-se:

CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR A SER DISTRIBUÍDO - VD

O objetivo do presente Plano é garantir a contínua gestão das operações da **EMPRESA** desde sua originação até sua finalização de forma a maximizar os resultados obtidos ao longo do tempo.

Para distribuição de lucros ou resultados entre os **EMPREGADOS** abrangidos por esse anexo será considerado um "pool", denominado VD, ou seja, valor da distribuição.

O "pool" a ser distribuído tem como origem um percentual sobre o Valor Base Gerencial (VBG) da **EMPRESA** no semestre de apuração, conforme fórmula constante abaixo.

Para apuração do VBG será utilizado o seguinte critério:

$$\text{VBG} = \text{Margem Operacional} - \text{despesas} + \text{Outras receitas operacionais} - \text{PLR Anexo II} - \text{IR e CSLL}$$

O valor distribuído efetivamente ao funcionário, por sua vez, considera o valor global da distribuição, bem como as avaliações de desempenho individual do empregado. Veja-se:

CLÁUSULA TERCEIRA – DOS CRITÉRIOS DE DISTRIBUIÇÃO DOS RESULTADOS

O valor da participação dos **EMPREGADOS** nos lucros ou resultados da **EMPRESA** será obtido por meio do Valor Base Individual Semestral e pela Avaliação de Desempenho individual, cujos critérios estão detalhados no Anexo III integrante do Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados.

Os **EMPREGADOS** serão avaliados semestralmente, sendo que o valor da participação será obtido por meio da aplicação da fórmula:

$$VDF = ((VRI / VRT) \times VD)$$

Onde,

VDF – Valor Distribuído ao Funcionário: é o valor bruto a ser recebido pelo **EMPREGADO**.

Em nenhuma dessas fórmulas observa-se qualquer cláusula, condição ou estipulação que retire a clareza e objetividade do plano. Pelo contrário, o plano é definido por fórmulas objetivas e mensuráveis, e as avaliações individuais dos funcionários, como demonstrado no recurso, foi devidamente empreendida com base em pesos e notas atribuídas a cada beneficiário.

É importante observar, nesse tocante, que comportamentos podem sim ser aferidos de forma objetiva. Qualidades como eficácia, conhecimento do negócio, atitude, relacionamento interpessoal, etc, são mensuráveis para fins de avaliação de desempenho.

Os famosos testes de avaliação do quociente de inteligência, tais como a Escala de Inteligência Wechsler para Adultos (WAIS - Wechsler Adult Intelligence Scale) e a Escala de Inteligência Wechsler para Crianças (WISC - Wechsler Intelligence Scale for Children), consistem justamente numa bateria pré-determinadas de testes e sub-testes para a avaliação clínica da capacidade intelectual dos indivíduos, dentro de parâmetros objetivos anteriormente definidos nas escalas.

A par das escalas de avaliações cognitivas, também existem, exemplificativamente, escalas de avaliações comportamentais para identificação de habilidades sociais, de dificuldades comportamentais, de sintomas de transtornos psiquiátricos e psicológicos, de competências acadêmicas, etc, que igualmente fornecem dados quantitativos, qualitativos e objetivos a respeito das competências comportamentais das pessoas¹.

Muitas empresas adotam um sistema de avaliação por competências, havendo inúmeros artigos acadêmicos a esse respeito disponíveis na internet². A psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise, a

¹ <http://www.scielo.br/pdf/ptp/v25n2/a16v25n2>, acesso em 16 de outubro de 2017.

² https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA, acesso em 16 de outubro de 2017.

exemplo das escalas acima mencionadas e da avaliação por competências. A eventual subjetividade do comportamento não exclui a objetividade de sua mensuração e avaliação, inclusive para efeito de fixação das regras da PLR. Isso equivaleria a ignorar a ampla experiência da psicologia comportamental e da neuropsicologia sobre o assunto, bem como a gestão de recursos humanos no cotidiano das empresas.

Da mesma forma, as regras dos planos de 2012 são claras e objetivas, as quais, segundo se depreende do recurso, tomaram em consideração inúmeros indicadores, entre os quais os resultados do banco e o desempenho individual do empregado. Veja-se o exemplo trazido em sede de recurso:

112. Com relação a 2012, a título meramente exemplificativo, podemos citar o seguinte exemplo de um superintendente do Recorrente, registrado sob a matrícula 43053 e sob o CPF nº 017.727.589-81 (Doc. 06 da Impugnação). Confira-se:

A	B	C = (A/12) x B	D	E = (C - D)	F	G = (E x F)	H	I = (G + H)	
Target Total Cash	Avos	Target TC Prop.	Salário Ano	Salário Ano Faltas	Target RV	Fator Final	PR Final	CC	Valor Final
769.001	12	769.001	233.599	221.758	547.243	0,94	514.408	21.592	536.000

113. O Target Total Cash (Coluna A) é um valor fixado com base na média da remuneração anual de um profissional do mesmo nível observado em outras empresas do mesmo ramo do Recorrente. Tais montantes são aferidos com base em pesquisa de mercado realizada por empresas especializadas em consultoria de recursos humanos, sendo que, no caso, foi a empresa Mercer. Esse Target Total Cash também é proporcionalizado em relação ao período que o funcionário esteve na empresa, obtendo-se o Target Total Cash Proporcional (Coluna C).

114. Nesse caso do exemplo, a remuneração de mercado de um superintendente no mercado financeiro foi de R\$ 769.001,00. Considerando que o funcionário esteve todo o ano empregado, seu Target Total Cash Proporcional foi de R\$ 769.001,00.

115. O Target RV (Coluna E), por sua vez, é obtido pela subtração da remuneração anual do funcionário do Target Total Cash Proporcional pela remuneração já recebida no ano pelo colaborador (R\$ 233.758,00). Nesse caso, o valor do Target RV foi de R\$ 547.243,00.

116. Por sua vez, o Fator Final (Coluna F) é obtido pela avaliação de desempenho. Tal avaliação leva em consideração os resultados do Banco (40% do total), da área do funcionário (20% do total) e do cumprimento de metas individuais, qualitativas e quantitativas (40% do total).

117. Para as metas individuais quantitativas havia diversos indicadores, com pesos diferentes, a partir dos quais era atribuída uma nota para o colaborador conforme o percentual de atingimento do indicador. E as notas ponderadas

Como se vê, os planos eram complexos, mas nem por isso deixaram de ser compreensíveis, objetivos e mensuráveis. A recorrente, ademais, demonstrou como os montantes foram calculados, derruindo, pois, a acusação fiscal. Em nenhum momento ficou

comprovado, neste particular, que as regras e as avaliações eram arbitrárias a ponto de permitir a distribuição de valores outros, que não da participação nos lucros ou resultados. Inclusive, e a propósito, o pagamento de um valor fixo, mormente em montante de baixo valor, não desnatura o pagamento da participação, de forma que a fiscalização deveria ter demonstrado que teria havido o pagamento de parcela fixa, independentemente do auferimento de lucros ou resultados pela empresa, o que não ocorreu.

6 Da desproporcionalidade entre a PLR e os salários

O agente autuante entendeu que montante dos valores pagos seriam desproporcionais em relação aos salários, o que implicaria o pagamento de premiação/gratificação/bonificação.

Neste tocante, sem razão a autoridade administrativa.

A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. *A contrario sensu*, nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

O que a legislação determina é que a participação não pode substituir ou complementar a remuneração (art. 3º), mas a autoridade autuante não demonstrou que a recorrente estivesse pagando salários inferiores à média de mercado e complementando-os ou substituindo-os por intermédio de lucros ou resultados. Quer dizer, não há qualquer demonstração nos autos de efetiva substituição de remuneração por participação.

7 Da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A tese da recorrente, neste ponto, está equivocada.

Conforme preleciona o art. 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora. Logo, os juros incidem sobre o crédito, fazendo-se necessário extrair o sentido e o alcance da referida expressão.

Em seu art. 139, o Código preleciona que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ao passo que no § 1º do art. 113 preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Portanto, sendo o crédito decorrente da obrigação principal, a qual também tem por objeto a penalidade pecuniária, e não apenas o tributo propriamente dito, é indubitoso que os juros também incidem sobre a multa de ofício.

Essa interpretação, a par de sistemática, é igualmente lógica, na medida em que, a partir de um determinado momento, o contribuinte também está em mora quanto ao pagamento da sanção pecuniária, não se vislumbrando o porquê de não sofrer a incidência dos

encargos moratórios sobre a referida rubrica. Pela pertinência, cumpre transcrever os dispositivos legais, na ordem suscitada neste voto:

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

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

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

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

Não é por acaso que as Súmulas CARF nºs 4 e 5 aludem à incidência dos juros sobre débitos tributários e crédito tributário, respectivamente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Destarte, os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ vêm decidindo dessa mesma forma. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (destacou-se)

8 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os pagamentos efetuados com base nos planos de participação nos lucros ou resultados, determinando-se, contudo, a compensação de valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho com aqueles pagos com base nas Convenções Coletivas de Trabalho.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado.

A divergência com relação ao posicionamento do Relator, **naquilo que foi apreciado pelo colegiado e consubstanciado no tópico "da data da assinatura dos planos"**, reside na possibilidade, ou não, em se pactuar acordos para o pagamento de PLR em data anterior ao período aquisitivo ou período de apuração do resultado/lucro sobre os quais se darão os pagamentos.

O tema não é novo neste colegiado, já tendo este Redator votado, em outros julgamentos, no sentido de acompanhar o entendimento adotado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que pode ser resumido pela ementa a seguir:

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários. **Acórdão 2402-006.068, de 03.04.2018.**

Ocorre que posteriormente aos julgamentos acima citados, tive a oportunidade de, pela primeira vez, analisar o tema em voga na condição de Relator, com a expectativa de sua inclusão (a do processo) em pauta já para as próximas sessões deste colegiado.

Nessa oportunidade, analisando de forma detida a legislação, aliada à circunstância evidenciada naquele outro caso, vi-me impelido a rever meu posicionamento, como será a seguir colocado.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, **ou resultados**, desvinculada da remuneração. Confira-se:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

*XI - participação nos lucros, **ou resultados**, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

Note-se da redação, que a expressão "ou resultados" encontra-se grafada entre vírgulas e não posta de forma direta, tal como "...participação nos lucros ou resultados, desvinculada ...", o que me faz inferir que referida expressão tenha sido empregada como algo, de certa forma, similar ao lucro, mas não como um mero "resultado" qualquer.

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94³, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. E é importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador pelo seu esforço que produziu a riqueza da sociedade. São repasses de **ganhos** de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa **riqueza produzida** que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

³ Diário do Congresso Nacional - 19/1/1995, Página 295
<http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais>

Por sua vez, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confirma-se:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica;**

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o **objetivo** que se espera do instrumento, que aqui ouso a qualificar de "**mediato**". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do pretense crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo. O **objetivo**, esse aqui "**imediate**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, seja por meio do **lucro** (resultado econômico - DRE e DVA), seja por meio do **resultado** (resultado financeiro - DFC, por ex.), que será(serão) compartilhado(s) com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado é, a rigor, devido.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, com isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma **negociação** entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, **nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho**:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Perceba que o legislador, ao trazer para o processo negocial, representante do sindicato da categoria do empregado e determinar o arquivamento do instrumento de acordo na respectiva entidade sindical, procurou garantir que a negociação se desse, ao menos em tese, sob o regime da paridade de armas ou da igualdade material.

Com o mesmo desiderato acima, ainda reconhecendo a hipossuficiência de uma das partes, cuidou de fazer constar que as regras deveriam ser **claras e objetivas**, tanto no que toca à fixação dos direitos substantivos, quanto às regras adjetivas.

Disso decorre, por lógica e sob pena de sua inaplicabilidade, que deva haver, com relação a tais regras, 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 critérios e condições **exemplificados** nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º da precitada lei.

Posto de outra forma, independentemente do instrumento de acordo que se tenha, há que se contar, **minimamente**, com as seguintes disposições:

- 1 - como chegar nas informações relativas ao cumprimento do acordado;
- 2 - quando será paga a PLR (periodicidade da distribuição);
- 3 - qual o período a que se refere (período de vigência);
- 4 - quando será revisto, caso haja tal previsão; e
- 5 - qual o valor a ser pago.

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o *plus* que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a idéia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade. Ou por que não o próprio lucro em determinados casos, por exemplo ?), ou se por **metas individuais/coletivas** (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.**

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento escolhido, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais impraticável, como por exemplo no caso das CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Não é por outra razão que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o *plus* do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas).

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Nessa linha, acordos que não contenham metas individuais ou mesmo coletivas, mas que suas regras/metasp corporativas permitam ao empregado o recebimento de determinada **parcela** do lucro da empresa - distribuído linear ou proporcionalmente ao seu salário - alcançam, penso eu, o objetivo de, mesmo que presumidamente, incentivar a

produtividade. Veja-se, a "meta", nesse caso corporativa, seria a obtenção de lucro em determinada escala pela empresa, que seria distribuído, em termos **absolutos e/ou relativos**, a depender do seu atingimento e na forma do acordado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumpra-se ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

Nesse rumo e admitindo como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e **metas** (definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.

Perceba-se que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?

2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?

3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão almejado incentivo à produtividade.

O voto vencedor do acórdão 2402-006.068, traz importante consideração sobre o tema, em especial ao abordar planos que em função do porte da empresa, data base da categoria e quantidade de partes revelam-se produtos de uma complexa negociação. Confira-se:

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, revestindo-se de feição mais propriamente corporativa, deve ser relativizada a exigência mais acima frisada.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não obstante ter convergido com o redator à época e votado naquela linha em outras oportunidades, as considerações aqui tecidas fazem-me dele divergir.

Explico, em grande medida revisitando o acima fundamentado:

Não vejo que, pelo fato de não haver um "*liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários*", os termos do negociado possam ser estabelecidos após o início do período de aferição.

Compartilho com aquele I. Redator acerca da complexidade da elaboração de tais planos na forma como colocada e, em especial, quando envolvidas as circunstâncias já aqui e lá reconhecidas. Da mesma forma, convirjo quanto à dificuldade, quiçá impossibilidade, de se relacionar diretamente a participação do empregado à percepção da verba, sobretudo naqueles planos onde o "ser funcionário" e a "obtenção de lucros" são as únicas condicionantes.

Contudo, tenho que a inexistência de um liame minimamente **concreto** não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado, o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter **diretamente** influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Sobre esse aspecto, após algumas pesquisas, chamou a atenção deste Redator afirmativa posta em recurso de determinado recorrente, no sentido de que, em outra palavras,

seria tradicional no diálogo com os sindicatos, que não se iniciam conversas sobre PLR antes de haver a previsão mais realista de um índice de reajuste da categoria.

Ora, infere-se, da assertiva acima, que a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte*), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que se dá, em regra, em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser esse o viés empregado, mas sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que **não** estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai da ementa a seguir colacionada, com a qual passo a me alinhar:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituirse em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba. **Acórdão 9202-006.218, de 28.11.2017.**

Ante o exposto e a considerar, como se extrai do voto condutor, que os acordos foram todos pactuados após o início do período de apuração/aferição do resultado, voto por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti