



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720621/2016-36
ACÓRDÃO	9202-011.332 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL BANCO VOTORANTIM S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 01/10/2011, 30/11/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro do Oliveira, que davam provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Sheila Aires Cartaxo Gomes. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que, com a negativa de provimento do Recurso Especial do Contribuinte e manutenção do lançamento em sua integralidade, restou prejudicada a sua análise.

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, bem como de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 2402-006.525 (fls. 730/764), o qual negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito lançado, conforme ementa abaixo:

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.

Em breve síntese, apesar de reconhecer: (i) a possibilidade concomitância entre os planos [ponderando somente que “*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*” – fl. 750]; (ii) que os planos contêm regras claras e objetivas; e (iii) não haver demonstração de efetiva substituição de remuneração por PLR, o acórdão recorrido manteve o lançamento, por voto de qualidade, apenas em decorrência da data de assinatura dos planos, sendo negado o pleito do contribuinte ante o fato de que “*os acordos foram todos pactuados após o início do período de apuração/afériação do resultado*” (fl. 764)

Utilizo trecho do relatório contido no recorrido, por bem retratar a questão:

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.

(...)

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.

...

5.21. 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.

(...)

5.38. 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.

...

5.41. 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 ($VBIS \times FGA$), 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.

(...)

5.44. 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.

5.64. 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.

(...)

5.66. 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".

Em face do citado acórdão, o contribuinte apresentou embargos de declaração, os quais foram rejeitados, conforme despacho 854/859.

Desta feita, o contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 869/892), visando rediscutir a seguinte matéria: **PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração**, com base no paradigma nº 9202-003.370. Pelo despacho de fls. 950/958, foi dado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões ao recurso do contribuinte (fls. 960/964), assim como recurso especial de fls. 965/989. Conforme despacho de fls. 992/1016, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

a) PLR – Da desproporcionalidade de valores pagos, com base nos Paradigmas: 2301-003.095 e 2301-003.731;

c) PLR - Do pagamento de valor mínimo sem fixação de meta, com base nos Paradigmas: 2803-003.689 e 2301-002.859; e

d) PLR - Da concomitância de instrumentos de PLR, com base no Paradigma 2401-02.250.

Por outro lado, o mesmo despacho entendeu que não restou demonstrada a divergência em relação à matéria "**b) PLR - Da ausência de regras claras e objetivas**".

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 1035/1047.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte assim como de recurso apresentado pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

i. Recurso do contribuinte: **PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração**.

- ii. Recurso da Fazenda: a) PLR – Da desproporcionalidade de valores pagos, c) PLR - Do pagamento de valor mínimo sem fixação de meta e d) PLR - Da concomitância de instrumentos de PLR.

I. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

I.a. CONHECIMENTO

I.a.1. PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração

Em seu recurso, relata o contribuinte que a data da assinatura dos planos não é suficiente para descharacterizar a PLR paga aos funcionários, eis que a Lei nº 10.101/2000 não estabeleceu data limite para a formalização dessa negociação, além do que a sua celebração durante o período de apuração das metas não é suficiente para se afirmar que os trabalhadores não tinham ciência do plano e que isso não incentivaria o aumento da produtividade.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte em seu voto vencedor (fls. 756 e ss):

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.

(...)

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.

(...)

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 devamos 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.

(...)

Não vejo que, pelo fato de não haver um *“lame 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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

Por sua vez, cito trechos do acórdão paradigma nº 9202-003.370 (fl. 934 e ss):

Paradigma 9202-003.370

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

(...)

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.

(...)

Voto:

(...)

Como se depreende dos autos, afora as demais razões do lançamento fiscal, afastadas pelo decisório combatido e que não fora objeto do Recurso da Procuradoria, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros.

Inobstante as substanciais razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, corroboradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vénia àqueles que divergem do entendimento deste Conselheiro, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1 994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador **SUGERIU** a utilização de "I - *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*".

Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos. Muito pelo contrário. Extraí-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão "**podendo**", o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.

O que a lei determina é a utilização de "[...] *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 [...]*".

Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Ou seja, restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria da assinatura do acordo de PLR durante o período de apuração, pois enquanto o acórdão recorrido possui o entendimento de que a assinatura do acordo deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, sob pena de descumprimento do descumprimento do incentivo à produtividade, o paradigma apresenta entendimento de que inexiste previsão legal no sentido de estabelecer a necessidade de que o acordo seja formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso do Contribuinte.

I.b. MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se

encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados

por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “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” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custo da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custo, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custo da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custo da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custo da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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;

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 accordado, 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.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se *“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”*.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

I.b.1. PLR - Da assinatura do acordo durante o período de apuração

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

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.

Participação nos lucros e prêmios

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;

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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.

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, caput, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000 dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter 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.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe 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*”. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Sabe-se que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois fatores externos ou burocráticos podem impedir pactuação dos termos do acordo antes do período de aferição. Sendo assim, a comprovação de sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

No caso dos autos, extrai-se do relatório fiscal que os instrumentos de PLR foram assinados quando já decorridos boa parte do período base a que se referiam, conforme o seguinte trecho (fls. 305/306):

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.**

Sobre essas duas últimas CCTs, itens “e” e “f” acima (acostadas aos autos como arquivo não paginável à fl. 157), há uma particularidade: apesar delas tratarem que suas respectivas vigências seriam de 01/09/2011 a 31/08/2012 e de 01/09/2012 a 31/08/2013, respectivamente, ambas traziam regras que dispunham acerca da antecipação dos valores em até 10 dias após a assinatura da CCT tomando por referência o lucro líquido apurado ao final do primeiro semestre (já conhecido quando da assinatura). Esse ponto é de suma importância, pois, na prática, a CCT de 2012, assinada em 02/10/2012, estaria fundamentando pagamentos de antecipações de PLR com base em apurações já encerradas, vale dizer, no final de 06/2012. O mesmo ocorre para a CCT de 2011.

Destarte, nota-se que todos os acordos foram firmados após decorridos muitos meses dos respectivos períodos-base (pelo menos 05 meses, ou quase metade do ano), de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados quando já se conhecia boa parte dos índices que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem (ou ao menos com antecedência razoável ao término do período de aferição), caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Sendo assim, entendo que os acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência razoável ao término do período de aferição, de modo a transparecer de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada.

Portanto, as verbas decorrentes dos acordos firmados pela contribuinte não cumpriram a regra de pactuação prévia, não merecendo reforma o acórdão recorrido neste ponto.

II. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Em razão do não provimento do recurso especial interposto pelo contribuinte, repto como prejudicada a análise do recurso especial da Fazenda Nacional.

Como exposto no despacho de admissibilidade, “*o voto vencedor, de qualidade, trata apenas da questão relativa à data de assinatura dos planos, no entanto, suficiente para manter todo o lançamento pelo fato de que basta o descumprimento de um único requisito para que o PLR seja descaracterizado como um todo*” (fl. 995).

Desta feita, negado provimento ao recurso do contribuinte e, consequentemente, mantendo-se integralmente o lançamento, entendo que o recurso especial da União não possui mais utilidade.

III. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte, para NEGAR-LHE provimento.

Quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, voto pelo seu NÃO CONHECIMENTO, pois prejudicada a sua análise ante a negativa de provimento do recurso do contribuinte e, consequentemente, a manutenção do lançamento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim