



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

Processo nº 16327.720657/2014-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.723 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO NÃO DECLARADA EM GFIP - PLR
Recorrente BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/08/2009, 01/11/2009, 01/02/2010, 01/08/2010, 01/11/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PAGAMENTOS EM VALORES NÃO EQUÂNIMES. POSSIBILIDADE.

Não há, na Lei nº 10.101/2000, impedimento para que se estabeleçam metas e critérios diferenciados entre os empregados, nem necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para possibilitar a isenção da verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado.

Assinado digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 09/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amo

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 967/1.014, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 937/959, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal/RAT (DEBCAD nº 51.032.918-7) e de contribuição destinada a Terceiros (DEBCAD nº 51.032.919-5), incidentes sobre as remunerações aos segurados empregados correspondente a PLR pagas em desacordo com a legislação específica, conforme autos de infração de fls. 629/640 dos autos, lavrados em 08/08/2014, relativo às competências de 08/2009, 11/2009, 02/2010, 08/2010 e 11/2010, com ciência da RECORRENTE em 22/08/2014 (fl. 629).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 180.844.707,84 (DEBCAD nº 51.032.918-7) e R\$ 20.436.674,77 (DEBCAD nº 51.032.919-5), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de mora no percentual de 75%.

Relatório Fiscal acostado às fls. 641/683.

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 708/748 em 23/09/2014. Quando do julgamento do caso, a DRJ de Florianópolis/SC julgou procedente o lançamento (fls. 937/959). Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

“Prossegue a autoridade lançadora fazendo um breve retrospecto da legislação aplicável, demonstrando os diferentes instrumentos em que foi regida a verba Participação nos Lucros ou Resultados da B.V. (Acordos e Convenções Coletivas) e discorrendo, amplamente, sobre todos os requisitos legais que foram desrespeitados nos referidos instrumentos, do período em exame, conforme a seguir sintetizados:

1. DOS PROBLEMAS ESPECÍFICOS ENCONTRADOS NOS ACORDOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

a) Da Formalização Dos Instrumentos De Negociações Prévia

Aponta que os Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados foram assinados retroativamente ao início de seus anos base, conforme demonstra:

(i) Acordo de PLR 2008, celebrado em 22 de agosto de 2008, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2008, por um ano;

(ii) Acordo de PLR 2009, celebrado em 26 de agosto de 2009, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2009, por um ano;

(iii) Acordo de PLR 2010, celebrado em 08 de janeiro de 2010, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2010, por um ano.

Esclarece que a legislação pertinente determina que 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, porquanto a estipulação de objetivos após o início do ano base retira do pagamento qualquer possibilidade de adequação à legislação específica.

Conclui que os instrumentos de Acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já estava sendo definido. Bem como, que Independentemente de qualquer atitude tomada pelos empregados após a assinatura dos acordos, eles receberiam a mesma Participação nos Lucros ou Resultados, o que lhes retirou a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto.

Pondera que, ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados. Corroborando tal entendimento, faz referência a vários julgados administrativos, tanto de turmas de julgamento da primeira instância quanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

b) Das Regras Claras E Objetivas

Defende que as regras para pagamento da PLR, bem como os respectivos critérios de aferição e cálculo, constantes dos anexos que fazem parte dos Acordos de 2009 e 2010, são idênticas e possuindo o texto do anexo do Acordo de 2008 redação quase igual aos anteriores.

Faz uma extensa análise em cada item estabelecido no Acordo de PRL de 2009 para atendimento das metas, apontando, resumidamente, as seguintes irregularidades:

a) o objetivo do plano é estabelecer regras para Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados e não garantir a contínua gestão das operações da empresa, desde sua origem até sua finalização, de forma a maximizar os resultados obtidos ao longo do tempo, ou seja, a gestão operacional da empresa.

Esclarece que o objetivo de um acordo é estabelecer as regras para a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, na forma da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, e não a gestão de operações da empresa, atributo gerencial desta. Cita que a Cláusula Segunda do Anexo I ao Acordo de PLR de 2009 estabelece que para a distribuição da PLR entre os empregados será considerado um "pool", denominado Valor da Distribuição - VD, sendo o VD uma porcentagem do Valor Base Gerencial - VBG. Tal VBG é calculado utilizando critérios tais como Margem Operacional, Despesas, Outras Despesas Operacionais, PLR dos empregados de negócios externos, IR e CSLL.

b) o "pool" que está sendo distribuído como PLR aos empregados da financeira não leva em conta os lucros auferidos por esta no ano base da distribuição e sim seus resultados operacionais de forma a atuar como instrumento de gestão de operações da empresa e/ou como forma de remuneração de comissões a seus funcionários.

c) o acordo ou seu anexo não evidencia explicitamente as categorias de empregados abarcados por tal instrumento de negociação, indo de encontro ao incentivo à produtividade e à integração entre o capital e o trabalho, ambos prescritos pelo art. 1º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

d) os valores são atribuídos pela financeira aos seus empregados de forma subjetiva, porquanto não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

Afirma que os vários exemplos citados no relatório fiscal mostram que o acordo em tela leva em consideração, para o estabelecimento de uma meta supostamente individual, parâmetros relativos a outros empregados ou mesmo à equipe em que se encontra o trabalhador, impossibilitando, dessa forma, a existência de uma meta individual, uma vez que o esforço a ser realizado para a obtenção do benefício depende igualmente da ação de outros indivíduos que não somente o empregado em questão.

Pondera que 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 10.101/00, 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.

Destaca o caso dos “empregados de negócios externos” que, embora os empregados da financeira não recebem comissões sobre os contratos fechados, o acordo apresenta uma fórmula muito semelhante aos sistemas utilizados para o pagamento de comissões e não para um benefício de PLR.

Por fim, conclui que o art. 3º da Lei nº 10.101/00 dispõe que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, não podendo, dessa forma, ser confundida com o pagamento de comissões. Segue colacionados julgados em situações análogas das turmas de julgamento de São Paulo I.

2. PROBLEMAS GERAIS DOS ACORDOS E CONVENÇÕES COLETIVAS DE PLR

Esclarece que no curso da ação fiscal indagou da Financeira se havia ocorrido compensação entre os valores dos Acordos e das Convenções Coletivas de PLR, uma vez que os Acordos de PLR não estabelecem qualquer regra a propósito da compensação.

Diz que a BV Financeira afirmou, em Carta-Protocolo de 10 de março de 2014, que não efetuou compensação entre a Participação nos Lucros relativa à Convenção Coletiva da categoria e a Participação nos Lucros - Plano Próprio nos anos de 2008 a 2010.

Fala que a Autuada utiliza os dois planos, Acordos e Convenções Coletivas, os quais contemplam os mesmos empregados. Mas que, embora a Lei preveja a existência de dois instrumentos, somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Para tanto, cita a norma e entendimento do CARF sobre o assunto.

Aponta, em análise proferida nos demonstrativos PLR x Salário Anual 2009 e 2010, a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Cita o exemplo dos pagamentos ocorridos durante o ano de 2009, onde a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 7,54% a 4.239,40%, e os pagamentos ocorridos durante o ano de 2010, onde a variação vai de 8,54% a 3.289,49%.

Por fim, conclui que 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 8.212/91.

Tocante ao descumprimento da obrigação acessória - por ter deixado de informar na GFIP os valores relativos à remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR – esclarece que a partir da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a multa é única de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento quanto a sua informação de forma inexata.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração, a Interessada apresentou impugnação, através de seu procurador legalmente constituído, fundamentando-se nas razões de fato e de direito.

A Autuada inicia sua defesa apresentando uma síntese do procedimento fiscal e do crédito tributário levantado, como segue:

- a) Os ACTs foram formalizados após o início do período aquisitivo a que se referiam, o que violaria as disposições da Lei nº 10.101/00;*
- b) Os ACTs não possuiriam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, nem quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;*
- c) A Impugnante efetuou pagamentos de PLR com base em ACT e CCT, de forma cumulativa, no período autuado, o que seria vedado pela Lei nº 10.101/00; e*
- d) Haveria diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento de PLR, devido à alegada diferença de valores recebidos.*

Destaca que sofreu autuações de PRL, relativamente ao período de 01/08/2000 até 31/08/2008, pelos mesmos fundamentos da presente, obtendo êxito integral perante o CARF. Defende que se reconheça a higidez dos seus programas laborais, em especial, a legitimidade da PRL objeto da autuação. Colaciona as referidas ementas.

Narra todos os fatos apontados pela fiscalização a fim de demonstrar o equívoco na suposta infração, conforme a seguir sintetizados.

I - DO MÉRITO

1. DA HIGIDEZ DA PRL SOB O ASPECTO DA DATA DE FORMALIZAÇÃO DOS ACT'S

Frisa que embora os ACTs tenham sido assinados no curso dos exercícios a que se referiam, é fato que as metas para recebimento da PLR já eram de amplo conhecimento dos

funcionários da Impugnante antes mesmo do início do período aquisitivo. Tanto é verdade que as regras vigentes no período autuado eram absolutamente similares às regras vigentes nos anos anteriores, notadamente no ano de 2008.

Assevera que, ao contrário do que entende a fiscalização, o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 não condiciona a legitimidade da participação nos lucros ou resultados a um programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

Defende que o legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios constantes dos incisos I e II do § 1º do supracitado dispositivo, mas utilizou a expressão "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições", o que deixa claro que a adoção de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente nada mais é do que uma sugestão do legislador, mas jamais uma condição à legitimidade da participação nos lucros ou resultados.

Esclarece que a jurisprudência pátria já consolidou o entendimento de que a negociação quanto à distribuição do lucro pode ser concretizada mesmo após a sua apuração (o que, via de regra, só ocorre após o término do respectivo exercício), sendo que o único requisito relativo à data de realização do acordo é de que este seja firmado anteriormente ao pagamento da respectiva participação nos lucros ou resultados, o que ocorreu incasu.

Prossegue alegando que tal entendimento já se encontra pacificado no CARF, pelo que colaciona vários julgados nesse sentido.

2. DA HIGIDEZ DA PRL SOB O ASPECTO DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

Defende que a alegação de ausência de regras claras e objetivas não pode prosperar. O próprio auditor despendeu quase 18 páginas detalhando, com significativa precisão, as regras dos ACTs vigentes no período autuado, detalhamento este embasado, exclusivamente, nas disposições constantes dos Anexos dos ACTs 2008/2009/2010.

Observa que apesar de patente a existência de regras claras e objetivas nos planos autuados, inclusive quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, a D. Fiscalização reputou não cumprido este requisito, elencando apenas dúvidas pontuais em relação a alguns aspectos dos planos autuados.

Argumenta que o fato da PLR se basear em performance, e não em lucratividade, não constituiria violação à Lei nº 10.101/00 como entende a D. Fiscalização.

Esclarece que a Lei não restringe os planos de PLR à lucratividade da empresa, pelo contrário, expressamente assevera que podem ser considerados outros critérios e

condições que não aqueles arrolados nos incisos I e II do supracitado dispositivo, como, por exemplo, a produtividade.

Quanto à alegação de que não seria possível determinar alguns termos utilizados nos ACTs sob análise, pelo que não seria possível aferir a quais empregados seriam aplicáveis as regras constantes do Anexo I dos ACTs 2008/2009/2010, apresenta os seguintes argumentos:

45. Ora, os "empregados de negócios internos" são todos aqueles que não se incluem no conceito de "empregados de negócios externos", sendo que tal diferenciação é absolutamente clara aos funcionários da Impugnante.

46. Ainda no que se refere à alegação fiscal de ausência de regras claras e objetivas, a D. Fiscalização alega que, relativamente à PLR dos "empregados de negócios internos", constante do Anexo I dos ACTs 2008/2009/2010, a fórmula para obtenção do valor a ser distribuído conteria um critério subjetivo, o que invalidaria os referidos acordos próprios:

47. Ora, a fórmula que determina o valor da PLR a ser distribuída aos "empregados de negócios internos" possui diversos componentes. O fato de um dos vários componentes levar em consideração valores referenciais não infringe os requisitos da Lei nº 10.101/00, pelo contrário. A adoção de tais critérios, em conjunto com outros, para a determinação da PLR é prática comum das empresas e, incontestavelmente, foi objeto de negociação entre empresa, empregados e sindicato.

Por fim, esclarece que os ACTs 2008/2009/2010 foram regularmente celebrados, entre empresa, empregados e sindicato da classe, no caso, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários em São Paulo, ente sindical de sabida relevância e notória força na defesa dos interesses de seus representados. Portanto, é óbvio que, se os planos autuados não possuísem regras claras e objetivas ou visassem à complementação da remuneração dos empregados da Impugnante sem a incidência das contribuições previdenciárias, não seriam aceitos pelo Sindicato da classe, eis que a elaboração de planos de PLR com tais características seria prejudicial aos próprios empregados.

3. DA HIGIDEZ DA PRL SOB O ASPECTO DA POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PRL COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS

Destaca que o Auditor-Fiscal veda que haja acordo e convenção coletivos para pagamento de PLR, sem sequer explicar o seu entendimento, limitando-se a 2 parágrafos para autuar a Impugnante sob este quesito. Sequer refuta a validade, legalidade, o respeito e cumprimento dos instrumentos laborais, limitando-se a contrapor a adoção de ambos para fins de pagamento de PLR.

Argumenta que o Auditor simplesmente, alega que, a mera utilização desses dois instrumentos seria ilegítima, por entender que somente caberia a adoção de um outro de outro instrumento pautando-se em convicção pessoal desamparada da devida base legal.

Defenda que a Lei 10.101/00 não veda que sejam utilizadas as duas formas de celebração, desde que válidos, legais e que sejam respeitados e cumpridos.

Esclarece que o art. 2º da mesma norma estabelece as formas de negociação entre a empresa e seus empregados, sendo certo que não há qualquer determinação no sentido de que a adoção de uma forma de negociação seja excludente da outra. Que o vocábulo utilizado pelo dispositivo é "compensação", do que se infere, de maneira inconteste, que a concomitância entre tais instrumentos é plenamente legítima e possível.

Por fim, destaca que não poderia a D. Autoridade Fiscal ter desconsiderado totalmente os pagamentos efetuados com base nos aludidos instrumentos. Caberia à D. Fiscalização, no mínimo, eleger um dos instrumentos utilizados e desqualificar os respectivos pagamentos, mas jamais desconsiderar a totalidade dos pagamentos efetuados com base em ambos os tipos de instrumentos de formalização de acordo de PLR.

4. DA HIGIDEZ DA PRL SOB O ASPECTO DA DISCREPÂNCIA ENTRE OS VALORES PAGOS A DIFERENTES EMPREGADOS

No que diz respeito à alegada discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados, diz ser totalmente carente de fundamentação legal.

Assevera que a Lei nº 10.101/00 não impõe que os pagamentos de PLR efetuados a diferentes funcionários possuam o mesmo valor, ou representem o mesmo percentual de seus respectivos salários, porquanto o pagamento de participação nos lucros ou resultados está sujeito ao cumprimento de metas, que podem ou não ser alcançadas pelos diferentes funcionários.

Destaca que em nenhum momento a D. Fiscalização contestou o cálculo da PLR, mas apenas questionou a natureza de alguns dos muitos critérios utilizados na aferição dessa verba.

Novamente reforça o entendimento de que não há obrigatoriedade legal de homogeneidade nos valores pagos de PRL, visto que cada empregado é avaliado e enquadrado nos instrumentos laborais, individualmente, entre outros quesitos. Refere que a matéria é pacificada no âmbito do C CARF, pelo que colaciona julgados.

5. DA IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA AUTUAÇÃO: DO RECONHECIMENTO DA LEGITIMIDADE DA PLR PAGA PELA IMPUGNANTE PELO E. CARF

Novamente a Interessada destaca que o CARF já analisou os ACT's vigentes no período de 2000 a 2008, que possuem, praticamente, regras idênticas aos ACTs ora contestados, tendo sido concluído que "(...) não tenho dúvida de que os requisitos legais quanto aos termos do acordo e a periodicidade do pagamento foram observados. Não enxergo no texto legal qualquer determinação para que os pagamentos tenham que se dar na mesma proporção para todos os empregados e diretores, não se podendo exigir esse requisito não previsto na norma específica".

Saliente que não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Diversamente, os sindicatos e as empresas tem liberdade para fixarem critérios e condições para a participação nos lucros ou resultados, não cabendo à Fiscalização intervir em tal campo.

Adverte que a objetividade e clareza exigida pelo § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/00 nada mais representam do que uma forma de garantir aos empregados de que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem o direito de participarem dos lucros, de acordo com o estipulado em acordo ou convenção coletiva.

Esclarece que evidenciou as regras contidas nos respectivos acordos e , inclusive, sendo de pleno conhecimento de todos os empregados. Todavia, ainda assim a fiscalização entende que os acordos deveriam conter regras claras e objetivas.

Sustenta que a fiscalização, com intuito de desqualificar as verbas de PRL, cria diversos requisitos, sem qualquer guarida legal.

6. DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Aduz que não se vislumbra nos AI's em tela a aplicação de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que os juros só poderiam incidir a partir da efetivação do lançamento, ou seja, da conclusão desse ato administrativo. Nesse contexto, traz à baila o julgado do CARF, por meio do qual se decidiu cancelar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Defende que a Lei nº 9.430/96 autoriza expressamente a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada. Assim também preceitua os artigos 161, 139 e 113, do CTN.

7. DA EXCLUSÃO DAS PESSOAS FÍSICAS LISTADAS NO RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF Nº 88

Requer que sejam afastada a responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo, conforme dispõe a súmula do CARF nº 88.

II - DO PEDIDO

Por fim, requer:

a) que seja integralmente cancelada a autuação em testilha e exonerados os pretensos débitos que consigna.

b) Subsidiariamente, caso não se entenda pela improcedência integral da autuação, o que se admite apenas ad argumentandum, requer-se, ao menos, o afastamento da autuação sobre as verbas pagas com base em CCTs, eis que o único fundamento à desqualificação de tais verbas foi a suposta impossibilidade de pagamento com base em instrumentos de formalização de acordo de PLR distintos, pelo que improcede a desqualificação tanto das verbas pagas com base em CCT, como daquelas distribuídas com base nos ACTs.

c) Ainda subsidiariamente, requer-se o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e a exclusão da pretensa responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo.”

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação conforme acórdão de fls. 937/959, cuja ementa transcrevo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 22, I, e § 1º c/c Art. 28, § 9º, “j”, ambos da Lei nº 8.212/91.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 22, I, e § 1º c/c Art. 28, § 9º, “j”, ambos da Lei nº 8.212/91.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 02/04/2015, conforme termos de fls. 964/965, apresentou o recurso voluntário de fls. 967/1.014 em 04/05/2015.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Acrescentou apenas que a DRJ de origem afirmou ser possível efetuar pagamentos a título de PLR com base em instrumentos distintos, e reconheceu que tal fato “*não poderia ter sido utilizado como motivo para tributação da referida verba*”.

Assim, entendeu ter havido o reconhecimento da improcedência deste fundamento pela autoridade julgadora de primeira instância, o que demanda o cancelamento da autuação sobre os valores de PLR pagos com base em CCT, eis que a única motivação da fiscalização à desqualificação e autuação de tais verbas foi a suposta impossibilidade de distribuição de PLR com base em instrumentos distintos. Sendo assim, seria de rigor a exoneração do referido crédito tributário.

Acostou aos autos os Acordos e as Convenções Coletivas acerca da PLR referentes ao período fiscalizado (fls. 1.041/1.251); precedentes do CARF sobre os casos anteriores de PLR lavrados contra si, nos quais obteve êxito integral (fls. 1.252/1.272 e fls. 1.273/1.335); e exemplos de cálculo da PLR paga a funcionários (fls. 1.342/1.374).

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Contribuições Previdenciárias sobre PLR.

Conforme exposto no relatório acima, o presente lançamento refere-se a contribuição patronal/RAT e contribuição a Terceiros devidas pela RECORRENTE, calculadas sobre os valores pagos a título de PLR realizados em 08/2009, 11/2009, 02/2010, 08/2010 e 11/2010.

Em apertada síntese, a autoridade lançadora entendeu que a RECORRENTE realizou pagamentos irregulares a título de PLR, por não atender aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, na medida que:

- os Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados foram assinados retroativamente ao início de seus anos base;
- inexistência de regras claras e objetivas nos ACTs e nos seus anexos I, II e III. Pondera que *“o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação”*;
- utiliza os dois planos (ACTs e CCTs), os quais contemplam os mesmos empregados, para justificar o pagamento da PLR, ao passo que, no entendimento da autoridade fiscal, a legislação permite que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo;
- aponta a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR, devido a uma grande diferença de valores recebidos. Afirma que, no ano de 2009, o percentual de PLR em relação ao salário anual varia de 7,54% a 4.239,40%, e que no ano 2010 essa variação foi de 8,54% a 3.289,49%;

Neste sentido, cumpre verificar se os valores pagos pela RECORRENTE a título de PLR observaram os requisitos da lei para afastar a incidência de contribuições previdenciárias.

Nos termos do art. 7º, XI, da Constituição Federal, é assegurada a participação nos lucros aos empregados, desvinculada da remuneração, desde que observados os critérios definidos em lei:

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;

Conforme já indicado pela Constituição, a Lei nº 8.212/91, prevê a incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros, desde que que paga de acordo com lei específica:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 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;

Assim, a lei específica que trata do assunto é a Lei nº 10.101/2000 (conversão da MP nº 794/2004), que normatiza os aspectos relativos à PLR dos trabalhadores garantida constitucionalmente. Sendo assim, para que a verba paga a título de PLR não sofra a incidência das contribuições previdenciárias, necessário observar os requisitos definidos pela Lei nº 10.101/2000.

Importante desde já esclarecer que, por se tratar de norma isentiva, as disposições da Lei nº 10.101/2000 devem ser interpretadas literalmente, conforme determina o art. 111 do CTN.

Feitas essas considerações, passo a análise do caso concreto.

Acordo prévio ao pagamento da PLR. Exigência

A autoridade fiscal afirma que, no caso concreto, os acordos de PLR não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que foram assinados retroativamente ao início de seus anos base, conforme demonstra

(i) Acordo de PLR 2008, celebrado em 22 de agosto de 2008, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2008, por um ano;

(ii) Acordo de PLR 2009, celebrado em 26 de agosto de 2009, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2009, por um ano;

(iii) Acordo de PLR 2010, celebrado em 08 de janeiro de 2010, entre a financeira e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2010, por um ano.

Assim, no caso dos acordos relativos aos anos de 2008 e 2009, entendeu que o resultado positivo já estava sendo produzido, o que macularia o estabelecimento e cumprimento das metas necessárias e, com isso, tornaria ilegítimo o valor pago a título de PLR.

Encontram-se acostados aos autos os seguintes Acordos Coletivos de Trabalhos – ACTs e Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs, relativos ao pagamento de PLR aos empregados da RECORRENTE:

- ACT do ano calendário 2008, cujas cláusulas primeira e quarta preveem pagamentos no 2º semestre de 2008 e no 1º semestre de 2009 (fl. 1.055);
- Atas de quatro reuniões (realizadas em dez/2007, jan/2008, abril/2008 e jun/2008) que precederam a assinatura do ACT 2008 em 22/08/2008 (fls. 1.048/1.051);
- ACT do ano calendário 2009, cujas cláusulas primeira e quarta preveem pagamentos no 2º semestre de 2009 e no 1º semestre de 2010 (fl. 1.135);
- Ata de reunião (realizada em jul/2009) que precedeu a assinatura do ACT 2009 em 26/08/2009 (fl. 1.132);
- ACT do ano calendário 2010, cujas cláusulas primeira e quarta preveem pagamentos no 2º semestre de 2010 e no 1º semestre de 2011 (fl. 1.197);
- Ata de reunião (realizada em dez/2009) que precedeu assinatura do ACT 2010 em 08/01/2010 (fl. 1.194);
- CCT 2008/2009 (ref. Exercício 2008), cuja cláusula I prevê o pagamento da PLR até 14/01/2009 e adiantamento em nov/2008, ou seja, 10 dias após a assinatura (fl. 595);
- CCT 2009/2010 (ref. Exercício 2009), cuja cláusula I prevê o pagamento da PLR até 14/01/2010 e adiantamento em nov/2009, ou seja, 10 dias após a assinatura (fl. 598); e
- CCT 2010/2011 (ref. Exercício 2010), cuja cláusula I prevê o pagamento da PLR até 14/01/2011 e adiantamento em nov/2010, ou seja, 10 dias após a assinatura (fl. 602);

O presente caso refere-se a pagamentos realizados em 08/2009, 11/2009, 02/2010, 08/2010 e 11/2010. Sendo assim, cruzando as informações acima, relaciono abaixo o respectivo acordo que originou cada pagamento:

- 08/2009: ACT do ano calendário 2009, com base no 1º semestre de 2009;
- 11/2009: CCT 2009/2010, adiantamento do PLR previsto na Convenção;

- 02/2010: ACT do ano calendário 2009, com base no 2º semestre de 2009, em conjunto com o saldo do PLR previsto no CCT 2009/2010;
- 08/2010: ACT do ano calendário 2010, com base no 1º semestre de 2010; e
- 11/2010: CCT 2010/2011, adiantamento do PLR previsto na Convenção.

A relação de pagamentos acostada às fls. 76/383 confirmam as informações acima, indicando a rubrica e data de cada pagamento realizado a título de PLR.

Sendo assim, o caso se restringe à análise dos pagamentos realizados com base nos ACTs de 2009 e 2010 e nas CCTs 2009/2010 e 2010/2011.

Sobre a PLR, o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 dispõe o seguinte:

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 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.

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

É evidente 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 que os termos já eram de conhecimento dos empregados, ou a sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

Quanto ao ACT de 2010 (que serviu de base para a PLR paga em 08/2010), não existem maiores discussão, haja vista que o mesmo foi assinado em 08/01/2010, o que confirma o seu conhecimento logo no início do ano-calendário a que se referia.

Já o ACT 2009, por sua vez, foi celebrado em 26/08/2009 e refere-se aos semestres de 2009, conforme sua cláusula primeira. Sendo assim, quando da assinatura do acordo, já havia passado totalmente o período de aferição relativo ao 1º semestre de 2009, o que denota a sua flagrante desconformidade com a legislação de regência em relação ao pagamento da PLR relativa ao 1º semestre de 2009.

A importância de pactuar previamente as metas e resultados serve para incentivar a produção, o trabalho e o alcance de lucros ou resultados pela empresa. Sendo assim, ao se estabelecer parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, o programa de PLR perde o seu sentido, o que enseja o reconhecimento de que a parcela recebida detém verdadeira natureza salarial.

Neste sentido, o pagamento da PLR em 08/2009 foi efetuado sem a previa (e necessária) pactuação das metas e objetivos, uma vez que não havia acordo definido para o 1º semestre de 2009 já que o ACT relativo aos semestres de 2009 foi assinado somente em 26/08/2009.

É conhecido que, anexa ao ACT 2009, existe Ata de reunião (realizada em julho de 2009), afirmando que, naquela época, estavam sendo discutidas as tratativas finais referentes ao acordo de PLR para 2009 (fl. 1.132). No entanto, a realização desta reunião indicada na Ata também foi realizada após o 1º semestre de 2009, ou seja, após o período de aferição. Portanto, tal prova não serve para flexibilizar a regra de pactuação prévia das metas e resultados prevista no art. 2º, § 1º, II, da Lei nº 10.101/2000.

Conforme já exposto, o ACT de 2008 não se aplica ao presente caso. No entanto, apenas para exemplificar (e sem entrar no mérito da questão), aponto que anexos ao referido ACT existem atas de reuniões (realizadas em dez/2007, jan/2008, abr/2008 e jun/2008) que comprovam a discussão prévia acerca do plano de PLR para o ano de 2008, situação totalmente diversa do plano de PLR para 2009.

Neste sentido, cito recente entendimento do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o

período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados no mês de julho do ano-calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.

(...)

(acórdão nº 2401-004.795; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 10/05/2017)”

Assim, entendo que merece ser mantido o lançamento das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR realizado em 08/2009, com base no ACT de 2009.

Por outro lado, s.m.j., a invalidade do acordo para o 1º semestre de 2009 não macula o pagamento da PLR realizado em 02/2010, com base no mesmo ACT de 2009, relativo ao resultado do 2º semestre de 2009. É que, conforme estipulado na cláusula quarta do mencionado ACT, as distribuições dos semestres independem entre si.

Ou seja, quando da assinatura do acordo, já havia passado o período de aferição relativo ao 1º semestre. No entanto, estava ainda começando o período de aferição do 2º semestre. E a Ata de reunião realizada em julho de 2009 (anexa ao ACT 2009), atesta a o conhecimento, logo no início do 2º semestre de 2009, das tratativas relativas ao acordo de PLR.

Portanto, não reputo inválida a parte do pagamento da PLR realizado em 02/2010 decorrente do ACT de 2009.

De igual forma, as CCTs 2009/2010 e 2010/2011 também não se encontram em conformidade com a legislação de regência.

A CCT 2009/2010 (fls. 598/601) dispõe em sua Cláusula I que se refere a PLR do exercício 2009. No entanto, tal instrumento somente foi assinado em 27/10/2009, já no fim do período de aferição. De igual forma, a CCT 2010/2011 (fls. 602/605) refere ao exercício 2010 e somente foi assinada em 27/10/2010.

Mas, conforme adiante demonstrado, não é só por este motivo que as CCTs 2009/2010 e 2010/2011 desnaturam o programa de PLR nelas previstos.

Previsão de pagamento de PLR em valores fixos

As CCTs 2009/2010 e 2010/2011 (fls. 598/605) preveem o pagamento de valores fixos a título de PLR, equivalente a 90% sobre o salário-base do segurado. Além disso, fazem previsão de que uma quantia fixa deve ser antecipada 10 dias úteis após a assinatura da respectiva CCT. Para exemplificar, colaciono abaixo a cláusula I do CCT 2009/2010:

CLÁUSULA I - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

O presente acordo cumpre o disposto no art. 2º da Lei Nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para ratificar o resultado das negociações sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (P.L.R.) do exercício de 2009;

As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão pagamento até 14 de janeiro de 2010, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente a **90% (noventa por cento)** sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em junho de 2009, após o que será acrescido o valor fixo de **R\$ 1.300,00 (hum mil e trezentos reais)**, aos empregados admitidos até 31 de dezembro de 2008 e em efetiva atividade no fim do exercício a que se refere a P.L.R. (31.12.2009), respeitado o teto máximo de **R\$ 6.889,33 (seis mil, oitocentos e oitenta e nove reais e trinta e três centavos)**.

Parágrafo Único: Até 10 (dez) dias úteis após a assinatura do presente termo aditivo, as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES efetuarão um adiantamento de **R\$ 650,00 (seiscentos e cinqüenta reais)** referente ao valor fixo de **R\$ 1.300,00 (hum mil e trezentos reais)** constante no caput desta cláusula.

No entanto, o pagamento de PLR em valores fixos desnatura completamente o propósito do programa, que é incentivar a produção, o trabalho e o alcance de lucros ou resultados pela empresa. Esta é essência da PLR, conforme o art. 2º da Lei nº 10.101/2000, que prevê a pagamento associado à produtividade, qualidade, lucratividade da empresa, metas atingidas, resultados alcançados, etc.

Sendo assim, o pagamento de quantia fixa, baseada em percentual do salário contribuição de cada empregado, aponta um desvirtuamento do programa, por não incentivar qualquer produtividade do empregado.

Ora, se o valor a ser recebido já é conhecido, como esperar que ele funcione como uma forma de incentivo à produtividade do empregado?

Transcrevo abaixo julgados do CARF a respeito:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Programa de Participação nos Lucros e Resultados PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá-los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado do atingimento de qualquer meta ou resultado configura-se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.

(...)

(acórdão nº 2301-002.860; 2ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 19/06/2012)”

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM VALORES FIXOS. ASSINATURA DO ACORDO APÓS O PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS COM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. NÃO ATENDIMENTO DA LEI Nº 10.101, DE 2000. TRIBUTAÇÃO.

O valor pago ao segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O pagamento em valores fixos desvinculados de qualquer meta ou resultado previamente pactuado configura parcela com nítida natureza salarial submetida à incidência das contribuições previdenciárias.

A participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, com a participação obrigatória do sindicato da respectiva categoria, sujeita-se à incidência das contribuições previdenciárias.

O instrumento de negociação deve estar assinado antes do término do período de apuração dos lucros ou resultados. Não atende aos requisitos legais a assinatura apenas no último mês do período de apuração, pois tal situação revela-se similar à assinatura em data posterior ao término do período de apuração.

(...)

(acórdão nº 2401-004.508; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 20/06/2016)”

Neste sentido, o valor de PLR recebido decorrente de CCT que prevê o pagamento em verba fixa deve integrar a remuneração do empregado e, consequentemente, enseja a tributação das contribuições previdenciárias.

Conforme já exposto, os PLRs previstos nos CCTs 2009/2010 e 2010/2011 ensejaram os seguintes pagamentos:

- 11/2009 (total): adiantamento do PLR previsto na CCT 2009/2010;
- 02/2010 (parcial): parcela relativa ao saldo do PLR previsto na CCT 2009/2010; e
- 11/2010 (total): adiantamento do PLR previsto na CCT 2010/2011

Portanto, no caso concreto, os valores pagos em decorrência dos CCTs 2009/2010 e 2010/2011 integram o salário de contribuição, devendo ser mantido o lançamento em relação a tais verbas.

Possibilidade de adoção de planos de PLR distintos

A fiscalização afirma que não poderia haver a existência de dois planos (ACTs e CCTs), os quais contemplam os mesmos empregados, para justificar o pagamento da PLR, devendo ter sido escolhido apenas um deles pela contribuinte.

Contudo, afirmo que é plenamente possível a utilização simultânea de planos previstos em acordos próprios e outros previstos em convenção ou do acordo coletivo.

Conforme visto, o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 autoriza três hipóteses de procedimento para elaboração de programas de PLR: (i) comissão eleita pelo empregador e seus empregados, integrada também por um representante da categoria sindical (planos mantidos espontaneamente pela empresa); (ii) convenção coletiva; e (iii) acordo coletivo.

O art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000, traz expressamente a possibilidade de um contribuinte compensar os pagamentos efetuados em decorrência de seu plano de PLR mantido espontaneamente, com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados:

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.

O próprio texto legal prevê a existência simultânea de mais de um plano de PLR. Tanto é que expressamente admite a possibilidade de compensação entre as obrigações.

Colaciono julgado do CARF neste sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO
DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. POSSIBILIDADE.*

A existência de pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao mesmo trabalhador e período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo, ainda que não prevista a compensação de valores entre os instrumentos de negociação coletiva, é compatível com a Lei nº 10.101, de 2000.

(...)

(acórdão nº 2401-004.795; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 10/05/2017)”

Sendo assim, nos termos da Lei nº 10.101/2000, é plenamente possível uma mesma empresa adotar para os seus empregados distintos programas de PLR, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

PLR. Possibilidade de pagamento de valores não equânimes

A autoridade fiscal aponta a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR, devido a uma grande diferença de valores recebidos. Afirma que, no ano de 2009, o percentual de PLR em relação ao salário anual varia de 7,54% a 4.239,40%, e que no ano 2010 essa variação foi de 8,54% a 3.289,49%;

Também não compartilho do entendimento da autoridade fiscal a esse respeito. É que não existe qualquer previsão na lei de regência sobre limites máximos para distribuição da PLR, muito menos acerca de limite na variação entre o menor e o maior valor pago a tal título aos empregados.

Conforme já exposto, regra isentiva deve ser interpretada de forma literal (art. 111 do CTN), tanto em relação aos deveres e obrigações a serem observados pelo contribuinte, como também em relação ao benefício fiscal auferido.

O art. 3º da Lei nº 10.101/2000 prevê o seguinte:

“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.”

Ou seja, o valor pago a título de PLR não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, desde que observados os requisitos do art. 2º além de outros previstos na legislação (como periodicidade, por exemplo). Não há nenhum dispositivo legal que limite o valor a ser pago, nem que especifique uma variação máxima entre os pagamentos.

Não há, na Lei nº 10.101/2000, impedimento para que se estabeleçam metas e critérios diferenciados entre os empregados, nem necessidade de pagamentos equânimes entre

todos os funcionários da empresa, para possibilitar a isenção da verba. Colaciono julgado do CARF a esse respeito:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Para fins tributários, o pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

(...)

(acórdão nº 2401004.796; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 10/05/2017)”

Portanto, não deve prevalecer a autuação nesse sentido.

Regras claras

A fiscalização alega que os ACTs firmados pela RECORRENTE não seriam válidos por não conter regras claras e objetivas. Neste sentido, afirma que “o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação”;

Da leitura dos ACTs anexos (fls. 1.128/1.189 e fls. 1.190/1.251) verifico que as regras atinentes à apuração do valor individual da participação de cada empregado encontram-se dispostas nos anexos I, II e III dos respectivos acordos.

Da análise do Anexo I, verifico que foi pactuada, a princípio, a base sobre a qual seria calculado o valor de participação nos lucros. Posteriormente, demonstra-se como seria calculado o valor distribuído ao funcionário com base em um valor de referência a ele atribuído, que seria resultado de da multiplicação de uma constante (valor individual atribuído a cada empregado) por uma fator de grau de avaliação obtido pelo empregados com base nos critérios de avaliação de desempenho definidos no anexo III do ACT.

O anexo III trata das formas de avaliação do empregado por critérios como competência e resultados. Também são previstas as questões que compõem cada critério/competência bem como estipuladas as pontuações e pesos atribuídos a cada uma delas

para a formação do grau de avaliação de cada funcionário. O anexo traz também os formulários com os quesitos que servirão para a avaliação de desempenho.

Ademais, existe no acordo previsão para o amplo acesso às informações, tanto por parte dos empregados como também por parte do Sindicato.

Apesar de ser uma forma complexa para apuração da PLR, não encaro esse fato como ausência de regra claras e objetivas. Neste ponto, entendo que os critérios e condições previstos pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000 são apenas exemplos de critérios para a fixação dos direitos de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, quais sejam: (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Neste sentido, as partes têm liberdade para fixar os critérios e condições da fruição da PLR, sendo válida, a princípio, a escolha de qualquer resultado que interesse à empresa, desde que voltadas a incentivar o alcance de resultados pactuados previamente, estabeleça o papel do empregado no objetivo e aponte os mecanismos de aferição da retribuição financeira ao trabalhador.

A complexidade das normas não caracteriza a sua invalidade, na medida em que podem ser bastante compreensíveis pelas partes envolvidas no PLR, por fazer parte da estrutura e do modelo de trabalho da empresa.

Neste ponto, transcrevo trecho do voto proferido no processo nº , pelo Ilustre Conselheiro Kléber Ferreira de Araújo, envolvendo o pagamento de PLR pela RECORRENTE em período diverso:

“O Fisco concluiu também que os acordos firmados pelas empresa não continham regras claras e objetivas passíveis de mensuração. Afirma que os ajustes continham regras subjetivas e critérios de participação diferenciados em função do nível hierárquico dos empregados.

Para arrematar, a Auditoria asseverou que o tipo de premiação aplicado pelas empresas não é aquele que a lei visou isentar da incidência de contribuições, mas se trata, na verdade, de gratificação habitual que tem como objetivo premiar o esforço individual dos empregados e, como tal, deve compor o salário-de-contribuição.

Inicialmente cabe destacar que de acordo com o § 1.º do art. 2.º da Lei n. 10.101/2000, que estabelece requisitos a serem observados nos acordos para pagamento da PLR, estabelece a necessidade de inclusão de regras claras e objetivas que indiquem como se dará a aquisição do direito ao pagamento do benefício e como será o critério de distribuição da verba, devendo ser previsto inclusive mecanismo de aferição do cumprimento do acordado.

Tomemos como exemplo o acordo firmado com a BV FINANCEIRA.

Analisando o ajuste estipulado pela empresa e o sindicato que representa os seus empregados, pude observar que na Cláusula

Segunda há a previsão de que a PLR será distribuída com base no resultado ajustado por fatores externos que possam afetar o mesmo. O parágrafo primeiro desta Cláusula estabelece que semestralmente a empresa informará o valor a ser distribuído.

Já o parágrafo segundo indica que os anexos que integram o acordo descrevem a forma de distribuição da verba.

A Cláusula Quinta do acordo, por sua vez, garante que, tanto os empregados, quanto o Sindicato, terão acesso às informações às premissas e aos resultados previstos no acordo.

Diante dessas constatações, não tenho dúvida de que os requisitos legais quanto aos termos do acordo e a periodicidade do pagamento foram observados. Não enxergo no texto legal qualquer determinação para que os pagamentos tenham que se dar na mesma proporção para todos os empregados e diretores, não se podendo exigir esse requisito não previsto na norma específica.

De outra banda, mesmo para os ocupantes de iguais funções, não há de se exigir que a verba tenha idêntico valor, posto que um dos parâmetros de aferição do quantum a ser repassado leva em conta o desempenho individual do trabalhador.

Ao analisar os acordos firmados com as empresas BV SERVIÇOS e BV PROMOTORA DE VENDAS, a outra conclusão não posso chegar. Nesse sentido, não constato que inexistiram nos acordos para pagamento de PLR regras claras e objetivas.”

Portanto, com base no exposto, entendo não existir a alegada ausência de regras claras e objetivas nos ACTs da RECORRENTE, de modo que restou cumprido este critério necessário exigido pela Lei nº 10.101/2000.

Assim, tendo em vista que parte do lançamento foi mantida por outras questões, concluo que deve ser exonerado o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os valores correspondentes aos seguintes períodos:

- 02/2010 (parcial): exonerar o lançamento das contribuições incidentes sobre parcela paga a título de PLR prevista no ACT 2009, relativa ao 2º semestre de 2009; e
- 08/2010 (total): exonerar o lançamento das contribuições incidentes sobre a verba paga a título de PLR prevista no ACT 2010, relativa ao 1º semestre de 2010

Juros sobre multa de ofício

A RECORRENTE insurge-se também contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega, em suma, que não há na legislação previsão de juros sobre a multa, mas apenas sobre o valor da contribuição devida.

No entanto, a despeito dos argumentos da RECORRENTE, entendo que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal e, conseqüentemente, o crédito tributário.

Neste sentido, os arts. 113, §1º, e 139 da CLT dispõem o seguinte:

“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.

(...)

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

Ou seja, apesar de não ser tributo (art. 3º do CTN), a penalidade pecuniária possui natureza de obrigação tributária principal. E, da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a penalidade pecuniária faz parte do crédito tributário estando, pois, sujeita às regras que estabelecem a cobrança de juros de mora sobre os créditos tributários. Neste sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

“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.”

Portanto, entendo que o crédito tributário referente à penalidade pecuniária (multa de ofício) não paga no respectivo vencimento está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic.

Neste sentido é a jurisprudência das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101-002.180; 1ª Turma da CSRF; sessão de 19/01/2016)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2009

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202-003.821; 2ª Turma da CSRF; sessão de 08/03/2016)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/01/1998 a 30/12/1999

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303-003.385; 3ª Turma da CSRF; sessão de 26/01/2016).

Portanto, não merecem prevalecer as alegações da RECORRENTE acerca da suposta ausência de previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para manter a cobrança das contribuições relativas ao período de 08/2009, 11/2009, 02/2010 (parcela relativa ao saldo do PLR previsto na CCT 2009/2010) e 11/2010, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre Conselheiro Relator, em que pesem a fundamentação e logicidade argumentativa apresentadas.

Os programas de participação no lucro e nos resultados firmados por meio dos acordos coletivos apresentados não atendem as determinações da Lei nº 10.101/00. Explico.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

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 Custeio 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 Custeio, 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 Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio 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 Custeio 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 acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

...

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.

Diante de todo o exposto, analisemos os programas constantes dos acordos coletivos firmados pela Recorrente, sob o prisma da imputação fiscal.

Como bem relatado, a Autoridade Lançadora considera que os programas firmados não atendem as exigências da Lei nº 10.101/00. Vejamos

Falta de ajuste prévio.

Os ajustes desrespeitaram a exigência do ajuste prévio (item 5.17 do Relatório Fiscal, fls. 646), posto que firmados no curso do ano em que vigoraram, sendo que os acordos dos anos de 2008 e 2009 foram firmados em agosto dos respectivos anos com vigência retroativa a 01 de janeiro. Já o acordo de 2010 foi firmado em 08 de janeiro desse mesmo ano.

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucional acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00, nem permite tal inferência ao intérprete em norma de caráter isentivo, onde, bem se sabe, é vedada a interpretação analógica. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior?

No caso concreto é mister reconhecer que um acordo coletivo que deva ser firmado com um sindicato de porte, notório na defesa dos interesses do trabalhador, como é o Sindicato dos Bancários de São Paulo, não é fechado em uma única reunião ou de maneira simplista. Embora no caso em apreço se verifique que os acordos coletivos entabulados guardam relação de metas próximas as de programas anteriores, o que de alguma medida induz o trabalhador a buscar resultados já conhecidos, verifico que o ajuste foi formalmente atingido antes do pagamento das parcelas resultantes do acordo, o que, como dito, não desvirtua o programa como proposto. Ressalto que - no caso concreto - durante um longo período todos os acordos coletivos foram firmados no mês de agosto de cada ano.

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

A ausência de regras claras e objetivas.

Segundo a imputação fiscal, dos programas celebrados nos anos de 2008 a 2010, não constavam regras claras e objetivas, posto que as metas estabelecidas eram complexas e voltadas a própria gestão da empresa, o que, segundo a Fiscalização, ofende a Lei da PLR que determina que o programa deva ser um instrumento de integração entre capital e trabalho.

Como dito acima, não cabe ao Fisco valorar as metas estabelecidas entre as partes. Se boas ou ruins, integrativas ou não, simples demais ou complexas, não interessam ao intérprete de norma isentiva. A disposição da lei exige que as regras sejam claras e objetivas em seus aspectos substantivos. Logo, deve a Autoridade Fiscal verificar tão somente se o programa pactuado é composto por regras claras e objetivas.

Claro é aquilo que é fácil de apreender ou entender, que se compreende ou se percebe facilmente, que não deixa dúvida, que é óbvio, que é flagrante, segundo acepções

do dicionário HOUAISS, em sua versão eletrônica (<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-2/html/index.php#2>).

Objetivo é aquilo cujos julgamentos não são influenciados por sentimentos ou opiniões pessoais; é aquilo que esta no campo da experiência sensível, independente do pensamento individual e perceptível por todos os observadores; ainda segundo o mesmo dicionário.

Ora, **não pode o Fisco valorar as metas pactuadas, mas deve sim verificar se são ajustes claros e objetivos**, ou seja, se são de fácil apreensão ou compreensão pelo trabalhadores e se não permitem julgamentos decorrentes de opinião pessoal daquele que vai verificar o cumprimento da meta.

Nesse sentido, assiste razão à autoridade julgadora. Recordemos um trecho da imputação fiscal (fls. 669):

5.62 Isto posto, observa-se que a Avaliação de Desempenho contida nos acordos em apreço é composta de parâmetros subjetivos, baseados na avaliação relacionada à Gestão de Pessoas, tais como capacidade de compreensão, criatividade, versatilidade, relacionamento interpessoal, flexibilidade e adaptabilidade. Há nesse anexo inclusive uma meta 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. Em nenhum dos casos é determinada como serão aferidas tais competências, distanciando-se, dessa forma, dos preceitos legais sobre a matéria. Outro parâmetro encontrado na Avaliação de Desempenho diz respeito à análise da inadimplência (valor base e percentual) da carteira gerada e mantida pelo empregado, parâmetro esse não muito afeito a uma distribuição de lucros, mas relacionado mais proximamente ao pagamento de comissões.

5.63 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 10.101/00, 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.

Não se pode discordar que de que um critério de avaliação do trabalhador que se relacione com a capacidade deste de manter relacionamento interpessoal, de ser criativo, de ser versátil, de ser flexível e adaptável, seja subjetivo. Ora, como, sem depender de **julgamentos não influenciados por sentimentos ou opiniões pessoais**, um trabalhador pode ter aferido seu desempenho de atingimento de meta, se essa foi estabelecida com esses parâmetros.

Patente que as metas constantes dos acordos coletivos analisados são subjetivas (fls. 662), e, portanto, contrariam a Lei da PLR .

Concomitância de planos

Por fim, mister considerarmos a ausência de vedação na Lei nº 10.101/00 sobre a existência de planos simultâneos que versem sobre o pagamento de valores a título de participação nos lucros ou resultados, como quer fazer crer a Fiscalização.

Segundo o Fisco, no ano de 2010, houve pagamento a título de PLR por força de ajuste constante de acordo coletivo e também, de convenção coletiva de trabalho (fls. 675, itens 5.81/5.87 do Relatório Fiscal)

Não há nenhuma disposição na Lei sobre tal questão. Ao reverso, o que se pode inferir, com segurança, é o incentivo do legislador para que as partes negociem e firmem ajustes que resultem na participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresas, posto que assim desejou o Constituinte, ao erigir a PLR ao nível de direito dos trabalhadores, direito social, portanto.

Ao determinar que a PLR será firmada por meio de um dos procedimentos previstos, comissão paritária escolhida pelas partes com a participação de um representante sindical, ou por meio de contrato coletivo de trabalho, quis o legislador facilitar o ajuste, permitindo que este se desse por meio do instrumento consagrado como meio de negociação entre patrões e trabalhadores, o contrato coletivo de trabalho, ou seja, a convenção ou o acordo coletivo, ou ainda, um novo mecanismo de ajuste de interesses, resultante do trabalho de uma comissão paritária, que conte com a presença de um representante do sindicato dos trabalhadores.

Por óbvio que tal disposição da lei não pode ser interpretada como excludente, do tipo A ou B, como entende o Fisco, pois se assim o fosse, não haveria o menor motivo para que o legislador criasse a figura da comissão paritária, vez que a representação sindical, tanto dos empregadores como dos trabalhadores, tem sua função de representação dos interesses de suas categorias reconhecida pelo artigo 8º inciso III da Carta.

Nítido o caráter facilitador de tal disposição legal. Visa, sem sombra de dúvida, fomentar a criação de programas de participação no lucro ou resultado, posto que - instituída no âmbito da empresa - prescinde de toda formalidade típica de um contrato coletivo de trabalho, exigindo somente, que um representante sindical, participa das negociações.

Discrepância de valores pagos a título de PLR

Por fim, necessário rebater a acusação fiscal no que tange a impossibilidade de pagamento de valores díspares a trabalhadores da empresa a título de PLR.

5.89 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, nos demonstrativos PLR x Salário Anual 2009 e 2010, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos.

5.90 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2009 verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 7,54% a 4.239,40%. Para o ano de 2010 temos uma variação entre 8,54% a 3.289,49%.

5.91 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores apontam a mais de 1.000% de seus salários anuais, apesar de já termos visto que essa participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados. Como já apontado anteriormente, porcentagens como essas parecem apontar mais ao pagamento de comissões do que propriamente à uma participação nos lucros.

Como demonstrado acima, não cabe ao Fisco criar requisitos na Lei da PLR que estejam literalmente dispostos, como determina o próprio CTN ao discriminar os critérios de interpretação das normas isentivas, elegendo a interpretação literal como regra.

Perquirindo a Lei nº 10.101, de 2000, não verifico tal exigência de pagamento igual a todos os trabalhadores, aliás, nem há exigência de que a PLR seja paga a todos os trabalhadores da empresa. Cabe às partes, seja por meio da comissão paritária, seja por meio do contrato coletivo de trabalho, definir para quem, quanto e como será pago os valores a título de PLR.

Nesse sentido, assiste razão ao Recorrente nesse ponto.

Por todo o exposto, forçoso concluir que os planos firmados por meio do acordo coletivo dos anos de 2008 a 2010 ofendem a Lei nº 10.101/00 no tocante a exigência da pactuação de normas claras e objetivas como regras substantivas para o atingimento das metas ajustadas. Tal contrariedade à norma isentiva, implica em descon sideração do Programa de PLR firmado por meio de tais instrumentos, o que, como consequência, atraí a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos sob tais rubricas.

Como dito alhures, a simples inobservância de um dos requisitos da Lei da PLR, afasta sua aplicação, posto que norma de caráter isentivo, sujeitando os valores pagos à incidência da contribuição social previdenciária.

Ressalto que tal vício não foi observado no Programa de PLR firmado por meio da convenção coletiva de trabalho do ano de 2010, cujo valor pago foi tributado pelo Fisco somente por conta do entendimento da impossibilidade do pagamento de PLR por meio de dois instrumentos distintos, o que já foi analisado e refutado acima.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que se exclua do lançamento os valores pagos a título de PLR com base nas disposições da Convenção Coletiva de Trabalho do ano de 2010.

Assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado