



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720657/2021-87
ACÓRDÃO	2202-010.910 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO VOTORANTIM S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/03/2017

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição.

Regras e/ou metas estabelecidas no final do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PLR. DEFINIÇÃO DAS METAS E REGRAS DE FORMA UNILATERAL.

Os acordos que releguem à potestatividade do empregador definir as metas e o montante total do valor a ser distribuído sem a participação do empregado e do representante sindical descumprem a Lei nº 10.101/00.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

Demonstrado pela fiscalização que os valores pagos a título de participação nos resultados substituíram ou complementaram a remuneração devida ao segurado empregado, tais valores devem ser considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas devidas a terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira que dava-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Sônia de Queiroz Accioly. Manifestou interesse em declarar voto a Conselheira Sônia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Robison Francisco Pires, Lilian Claudia de Souza, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 (DRJ08), que julgou procedente lançamento de contribuições previdenciárias devidas pela empresa (patronal e GILRAT) e contribuições devidas por lei a terceiros (INCRA e salário educação), nas competências 02 e 03/2017.

O relatório fiscal da autuação está às fls. 144 a 175. Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 741 e ss):

2.2. A Fiscalização constatou que o contribuinte deixou de incluir na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagamentos remuneratórios efetuados aos funcionários por intermédio de Programa Próprio de Participação nos Resultados – PPR, que foram realizados em desacordo com a legislação.

2.3. Destacou a auditoria que os pagamentos sob as rubricas 5025, 5026, 4961 e 4961 referem-se à PLR definida em Convenção Coletiva de Trabalho – CCT (fls. 67), tendo critérios claros e objetivos, observando a Lei 10.101/00, logo, não integram a base de cálculo das contribuições sociais apuradas. Contudo, os pagamentos sob a rubrica 5024, tratam de parcela definida em Acordo Próprio de Participação nos Resultados- PR, ano de 2017 (fls.79) e foram efetuados em desacordo com a referida lei, sendo objeto do presente lançamento.

...

- Ausência de Metas Pactuadas Previamente (art. 2º, §1º, inciso II, da lei 10.101/00)

2.5. A Fiscalização destaca a cláusula quinta do ACT – 2016, com pagamento em 02/2017, com a informação de que a empresa pagou PLR em razão da celebração

de instrumento próprio que foi formalizado por intermédio do ACT, de acordo com o que prevê o art. 611, § 1º, da CLT, entretanto, foi verificado o não atendimento de requisitos materiais e formais previstos na Lei 10.101/2000 (instrumento não foi previamente pactuados entre as partes, assinatura no término do exercício de 2016 – sem conhecimento prévio das regras).

- Subjetividade, Discricionariedade dos Contratos e Metas Definidos a Margem do PPR

(art. 2º, §1º e art. 3º da lei 10.101/00).

2.6. A cláusula segunda, incisos I, II, III e IV, do acordo firmado pela empresa no fim de 2016, não pode ser observado, já que foi assinado no fim do exercício do referido ano, contrariando a Lei 10.101/00. Salienta a Fiscalização que a cláusula quarta trata de regras claras e objetivas, entretanto, no acordo estabelece regras subjetivas e discricionárias (anexo I do ACT).

2.7. Esclarece, ainda, a auditoria que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, que são impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, descaracterizando a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados.

- Da Substituição ou Complementação da Remuneração Devida ao Empregado por Meio dos Pagamentos de Rubrica 5024 – PR- Plano Próprio

2.8. O valor Target é definido UNILATERALMENTE pela Empresa, com pagamento em função da performance individual do empregado e está em total desconformidade com o que exige a lei 10.101/00 (parágrafos 2º e 3º, cláusula segunda no Anexo I do Plano Próprio PLR). Assim, os valores pagos sob a rubrica 5024 - PR PLANO PRÓPRIO foram indevidamente caracterizados como de participação nos resultados, usufruindo ilegalmente do benefício tributário concedido pela citada lei, conforme explicitado nas fls. 165/174.

...

- Da Conclusão

2.10. A auditoria constatou o descumprimento da legislação nos seguintes pontos:

- ausência de pactuação prévia das metas;
- retroatividade dos Acordos Coletivos de Trabalho contrariando decisões do Tribunal Superior do Trabalho no sentido de que situações fáticas já consumadas possam ser estipuladas posteriormente. O Acordo Coletivo, no período fiscalizado, foi assinado sempre em dezembro, a apenas 10 dias do término do exercício a que se refere o acordo;
- a definição ou detalhamento de regras em sistemas internos, contratados entre gestores e empregados sem participação sindical não fazendo parte do PLR Plano Próprio;

- complementação e substituição da remuneração devidas aos empregados, tomando-se por referência valores de mercado; e
- subjetividade nas Avaliações de Desempenho Individual.

- DA IMPUGNAÇÃO

...

- Mérito

- Da Regularidade dos Pagamentos Efetuados a Título de PLR – Não-Incidência das Contribuições Previdenciárias

• Interpretação e Aplicação da Norma Tributária Imunizante Quanto ao Direito dos Empregados de Participação nos Lucros e Resultados

3.2. Entende a Impugnante que o art. 7º da Constituição Federal é norma de eficácia plena, que independe de lei ordinária. A desvinculação da prestação paga a título de participação à remuneração é preceito constitucional, que não pode ser aviltado ou limitado pela lei, sendo inteiramente despicienda sua regulamentação. Salienta, ainda, que por ser norma constitucional de imunidade fica evidente que não se aplica o art. 111 do CTN – segundo o qual a isenção deve ser interpretada literalmente – como equivocadamente procedeu a D. Autoridade Lançadora.

3.3. Portanto, caso o argumento trazido não seja acatado, solicita que seja interpretado o dispositivo constitucional de acordo com a finalidade para o qual foi instituído, como a melhora nas condições socioeconômicas dos empregados, a partir da integração entre trabalho e capital, com o reconhecimento da imunidade dos pagamentos realizados a título de PLR.

• Da Regularidade Quanto à Data de Assinatura do Plano

3.4. Argumenta a empresa que o Plano, no presente caso, foi celebrado antes dos pagamentos a título de PLR, o que basta para configurar tais pagamentos como perfeitamente regulares. Destaca, também, que durante o ano-calendário de 2016, o Impugnante estava sujeito às deliberações da Convenção Coletiva de Trabalho de 2016 (fls. 67-78), celebrada entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (“CONTRAF/CUT”) e a Federação Nacional dos Bancos, a qual, dentre outras deliberações, previu as regras para pagamento de PLR do exercício 2016, estabelecendo como limite para pagamento a data de 02.03.2017.

3.5. Esclarece a Autuada que seguindo os mesmos termos negociados nos anos anteriores, naquele ano de 2016, o Impugnante formalizou o Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de PLR em 22.12.2016 (fls. 79-91), celebrado com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, na qualidade de representante dos empregados. Nesta ocasião, foram negociados entre as partes (Impugnante e sindicato representante dos empregados) todos os termos para pagamento da PLR dos empregados do Impugnante, referente aos

resultados auferidos no ano de 2016, dentre eles: (i) o fundamento legal do acordo, nos termos da Lei nº 10.101/2000; (ii) a abrangência a todos os funcionários do Impugnante; (iii) as regras claras e objetivas, as metas e condições definidas para aferição dos resultados, constantes dos Anexos I do instrumento; e, ainda, (iv) a periodicidade do pagamento, sendo estabelecido que os valores da PLR seriam pagos em até 60 dias após o término do ano vigente (no caso, 2016), dentre outras disposições.

3.6. Dessa forma, conclui a empresa que resta evidenciado que nenhum dos pagamentos efetuados pelo Impugnante aos seus empregados, a título de PLR durante o ano de 2017, estava em desacordo com os requisitos da Lei nº 10.101/2000, principalmente no que se refere à falta de pacto prévio do respectivo Plano de PLR (cita decisões do CARF).

3.7. A impugnante sustenta, também, que não condiz com a realidade a presunção da Fiscalização no sentido de que os empregados desconheceriam as metas e não se sentiriam motivados a melhorar seu desempenho. Isso porque nos planos relativos aos exercícios de 2013 (doc. 01), 2014 (doc 02), 2015 (doc 03) e 2016, repetem as redações e os critérios em prática bastante comum em contextos empresariais competitivos como os do Impugnante. (transcreve decisão do CARF). Além disso, os instrumentos que dão lastro ao pagamento de PLR são negociados com os próprios trabalhadores, forçoso concluir que eles já possuem, no mínimo, noção bastante clara do que será determinado como critério.

3.8. Portanto, a afirmação de falta de conhecimento prévio não procede, uma vez que a assinatura é um mero ato formal. Soma-se a isso o fato de que a PLR de bancos é amplamente discutida por longos períodos com representantes dos próprios empregados, o que fornece o conhecimento sobre as metas que constarão dos acordos, logo, os autos de infração devem ser cancelados.

- Da Regularidade do Plano de PLR. Da Regularidade Quanto às Metas Contidas no Plano de PLR

• Da Correta Interpretação da Lei nº10.101/00

3.9. A Impugnante entende que o requisito essencial para a realização de pagamentos a título de PLR reside na simples existência de lucros e resultados, mas não na aferição de específicas performances, de acordo com supostas metas, resultados e objetivos. A Lei nº 10.101/00, dispõe que empregadores e empregados tenham liberdade para fixar as regras de participação, forma de cálculo e aferição das informações. Assim, não pode prevalecer a atribuição, feita pela Fiscalização, de natureza salarial às verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, uma vez que os instrumentos de acordo em questão trazem regras claras e objetivas, aceitas tanto por empregador, quanto pelos empregados (anexa decisões – doc. 04).

3.10. Reforça a empresa que metas claras não significa metas simples, mas sim a possibilidade dos trabalhadores entenderem, sem qualquer dúvida, sendo que no

caso em tela não há dúvida que existiu a perfeita compreensão das regras. Já a objetividade não implica em absoluta quantitatividade, que pode variar conforme a política e metas de resultado da empresa, pois nem todos os colaboradores trabalham em negócios rentáveis (cita doc. 04).

3.11. Dessa forma, de acordo com a Impugnante a interpretação da lei, deve levar em conta seu propósito e seu próprio contexto, mas também não pode fechar os olhos para a realidade, sob pena de negar vigência à própria norma.

• Das Regras Claras e Objetivas Definidas no Plano de PLR

3.12. Alega a Impugnante que não é possível acolher o entendimento da Fiscalização de que os planos não eram objetivos e a definição/detalhamento das regras foram definidas pela empresa, constando apenas no sistema interno, uma vez que a PLR foi formalizada por CCT e ACT, com participação do sindicato que representa a categoria (Sindicato dos Estabelecimentos Bancários de SP e CONTRAF/CUT, em nome próprio e por procuração de outros Sindicatos de empregados de todo o Brasil), respeitando a lisura e boa-fé, logo, não é correto afirmar que as regras, metas, target e objetivos foram definidos exclusivamente pela Autuada.

3.13. Salienta, também, a Impugnante que não é aceitável exigir que todas as métricas, critérios e condições do Plano de PLR estivessem previstas nas atas de reunião disponibilizadas pelo Impugnante, sendo certo que em tais documentos constam apenas as deliberações finais sobre a negociação do plano (transcreve jurisprudência e anexa o doc. 05).

3.14. A empresa destaca a título elucidativo os planos de PLR de 2013, 2014 e 2015, que possuem os mesmos critérios utilizados no caso concreto, que trata do PLR – 2016, conforme tabelas de fls. 234/241 (transcreve decisões do CARF), assim, a Fiscalização adota premissa irreal somente para glosar um plano legítimo, que observou a legislação com integração do trabalho e do capital.

3.15. Ao final conclui a empresa que foi demonstrada a clareza e a objetividade das regras de PLR, resta completamente indevida a exigência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, devendo ser cancelados os autos de infração.

• Da Efetiva Negociação e Participação da Entidade Sindical

3.16. Alega a Impugnante que a Fiscalização sustenta que o plano carece de negociação entre as partes, aduzindo, de forma absolutamente imprecisa, que o target individual dos empregados seria definido exclusivamente pelo Impugnante e, dessa forma, não restaria demonstrada qualquer negociação com a entidade sindical, o que evidencia o excesso de formalismo adotado pela auditoria, que não encontra amparo na lei, pois cria requisitos infundados que não são suficientes para desqualificar o plano de PLR (docs. 01 a 04 – acordos coletivos de PLR anteriores com os mesmos termos do atual).

3.17. Entende, portanto, a empresa que as alegações da Fiscalização devem ser rechaçadas, pois desqualificam o plano de PLR.

• Da Regularidade Quanto à Inocorrência de Substituição/Complementação da Remuneração dos Empregados

3.18. Por fim, afirma a Impugnante que a Autoridade Fiscal se manifestou no sentido de que a PLR substituiria ou complementaria a remuneração de seus empregados, pois o seu cálculo dependeria de variáveis monetárias obtidas por meio de pesquisa de mercado, como também, fixariam critérios subjetivos, e ainda, que o valor pago a título de PLR seria muito mais relevante que o próprio salário, o que não corresponde a verdade dos fatos.

3.19. Esclarece a empresa que não existe vedação para o critério de pesquisa de mercado, além do que a Lei 10.101/00 não proíbe o contribuinte de se valer de critérios e condições outras além daquelas elencadas nos incisos da referida lei. Da mesma forma é incorreto falar em subjetividade para se referir a critérios matemáticos oriundos de uma análise empírica, e mesmo que existe subjetividade, isso não desnatura a PLR. E finalmente cabe pontuar que a citada lei não traz qualquer limite no sentido de que o pagamento da PLR não possa ser mais relevante que o salário do empregado, já que a lei não estabelece teto de PLR, cabendo destacar que a alegação genérica de que os valores pagos (PLR) seriam elevados e superiores ao salário não poderia ser utilizado para desconsiderar a verba em questão (traz decisão do CARF).

3.20. Frisa a Impugnante que para fins de análise dos “valores desproporcionais atingidos”, pagos a título de PLR, deve ser observado o Acordo Coletivo de PLR relativo ao exercício de 2016, vigente para aquele período, segundo o qual podia ser feito pagamento máximo de 30 (trinta salários), conforme acordo anexo ao processo (cláusula 7.2 - fls. 79-91).

3.21. Assim, entende a Autuada que tendo em vista que as premissas fiscais não se sustentam diante de detida análise da legislação, verifica-se que o pagamento das PLR não se deu em substituição ou complementação da remuneração dos empregados, de modo que a exigência das Contribuições Previdenciárias deve ser afastada, cancelando-se os Autos de Infração.

DO PEDIDO 4.

Por todo o exposto, pleiteia o Impugnante o cancelamento dos Autos de Infração em sua integralidade, sendo de rigor o afastamento da incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR em fevereiro de 2017.

O Colegiado da 14ª Turma da DRJ08, por unanimidade votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM
DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário-de-contribuição.

PLR. METAS PACTUADAS PREVIAMENTE E FORMALMENTE. INEXISTÊNCIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que existam mecanismos de aferição e de acompanhamento de forma que os empregados sejam estimulados a melhorar a produtividade e buscar os cumprimentos das metas que devem ser pactuadas previamente e formalmente.

PLR. OBEDIÊNCIA A LEI 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INEXISTÊNCIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que os instrumentos decorrentes da negociação de participação nos lucros ou resultados ostentem regras claras e objetivas, com especificação expressa de quais as metas a serem atingidas pelos empregados da empresa.

PLR. SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.101/00, 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, entretanto, deve ser considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a Fiscalização demonstrar que tais valores substituíram ou complementaram a remuneração devida ao segurado empregado, desvirtuando a finalidade da lei.

PLR. DEFINIÇÃO DAS METAS E REGRAS DE FORMA UNILATERAL.

Descumprem a Lei nº 10.101/00 os acordos que requebrem à potestatividade do empregador definir as metas e o montante total do valor a ser distribuído (fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas por regras claras e objetivas - art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.101/00), sem a participação do empregado e do representante sindical.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/03/2017

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de piso em 7/10/2022 (fl. 769), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 8/11/2022 (fls. 772 e ss), por meio do qual devolve à apreciação

deste Conselho as teses já submetidas à apreciação da primeira instância de julgamento administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto que dele conheço.

Da Preliminar de Mérito - Interpretação e Aplicação da Norma Tributária Imunizante Quanto ao Direito dos Empregados de Participação nos Lucros e Resultados

Preliminarmente, entende a Impugnante que o art. 7º da Constituição Federal é norma de eficácia plena, que independe de lei ordinária. A desvinculação da prestação paga a título de participação à remuneração é preceito constitucional, que não pode ser aviltado ou limitado pela lei, sendo inteiramente despicienda sua regulamentação. Salieta, ainda, que por ser norma constitucional de imunidade fica evidente que não se aplica o art. 111 do CTN – segundo o qual a isenção deve ser interpretada literalmente – como equivocadamente procedeu a D. Autoridade Lançadora. Portanto, caso o argumento trazido não seja acatado, solicita que seja interpretado o dispositivo constitucional de acordo com a finalidade para o qual foi instituído, como a melhora nas condições socioeconômicas dos empregados, a partir da integração entre trabalho e capital, com o reconhecimento da imunidade dos pagamentos realizados a título de PLR.

Por se tratar de matéria já apreciada por diversas vezes no âmbito deste Conselho, inclusive em recente julgado pela CSRF em processo do mesmo contribuinte, reproduzo os fundamentos ali lançados para negar provimento à preliminar suscitada (9202-011.332):

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

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.

...

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.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se “i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas,

inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”.

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

Nesse mesmo sentido, cito precedente desta Turma, de relatoria da Ilustre Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Acórdão 2202-010.713, julgado em 7/5/2024:

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executividade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da

Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 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;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica;

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma*. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Linsⁱ destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalhoⁱⁱ, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

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 consequente 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 SRRF (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.

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 consequente (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.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torresⁱⁱⁱ a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o interprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres^{iv}.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves^V:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida

na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Posto isso, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

Do Mérito

Conforme relatado, a discussão gira em torno de pagamento de Participação em Programa Próprio de Participação em Resultados (PPR). Relata a fiscalização que se trata de programa próprio para o qual não houve pactuação prévia, não foram estabelecidas regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos da participação dos empregados, e constituiu-se a PLR em verdadeira remuneração, o que configura inobservância à lei que rege a matéria, Lei nº 10.101, de 2000, e que assim estabelece:

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

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

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:

...

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

Inicialmente, convém ressaltar que o contribuinte junta aos autos vasta jurisprudência judicial e também deste Conselho, porém, conforme já informado pelo julgador de piso,

embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

...

7.2. Portanto, as referidas decisões não podem ser estendidas genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados. 7.3. Finalmente, quanto a doutrina transcrita pela Autuada, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade

Posto isso, passo a analisar os motivos declinados pela fiscalização para desconsiderar as verbas pagas como se PLR fossem.

1 – DA PACTUAÇÃO PRÉVIA:

No caso concreto os instrumentos de negociação referentes ao ano de 2016 foram celebrados (assinados) em 19 de dezembro de 2016 (fl. 86), com pagamento em fevereiro de 2017.

Nota-se claramente que os empregados durante todo o ano relativo ao PPR desconheciam completamente as regras ou metas que deveriam atender para fazer jus ao seu recebimento; o estabelecimento de critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos nos últimos dias do final do período a que se referiam.

A meu ver resta configurada nítida ausência de prévia negociação, ao arrepio da lei, que determina expressamente que o pagamento da PLR (ou PPR, no caso concreto) está condicionado ao estabelecimento de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ora, deve-se ter em mente que o objetivo do PPR é incentivar a produtividade mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo a eles o fruto de todo esse esforço, de modo que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno.

Há que se considerar que o empregado, para recebimento do PPR, deve atender a condições a ele impostas, de forma que nada mais óbvio do que a necessidade de conhecimento prévio de quais são essas condições, as 'regras do jogo', a fim de não ter seu direito prejudicado,

pelo contrário, ser estimulado a alcançar as metas por meio de seu esforço, sendo essencial para tal o conhecimento prévio dessas condições.

Por assinatura prévia, entendo que esta deva se dar antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados a serem pagos como PPR; só assim os empregados poderiam saber o que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento do PPR, e haver assim incentivo à produtividade, conforme estabelecido na legislação, constituindo-se no objetivo maior do programa.

A alegação do recorrente de que as condições previstas nos Acordos Coletivos seriam semelhantes àquelas estabelecidas em anos anteriores também não o socorre visto que não há nada que impediria que as regras pudessem ser mudadas, de forma que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas; a forma de se ter esse conhecimento é a assinatura prévia das regras estabelecidas em acordos, entendendo-se por prévia se assinada antes do período aquisitivo.

Cabe frisar que essa matéria tem sido objeto de muitos debates no âmbito deste Conselho. Inclusive em recente julgado do mesmo contribuinte, referente à mesma matéria, com diferencial apenas quanto ao período dos fatos geradores (10/2011 a 11/2012), foi proferido o Acórdão 9201-011.332, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, onde, por maioria de voto, foi negado provimento ao recurso especial do recorrente, em decisão que restou assim ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

Nesse mesmo sentido deste voto, em decisão datada de 21 de março de 2023, Acórdão 9202-010.620, de relatoria do Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, este em seu voto vencedor assim se manifestou:

Em linhas gerais, a relatora advoga a tese de que o acordo de PLR poderia ser assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, já que haveria nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente, como teria ocorrido no presente caso concreto, onde haveria a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Não vejo dessa forma.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas.

Tenho posicionamento firme no sentido de que o acordo para pagamento da PLR, tal como prevista em lei, precisa ser inequivocamente pactuado antes de o início do período de aferição ao qual se relaciona dita participação, sob pena de ter-se por desvirtuado o instrumento que tem por objetivo, também, o incentivo à produtividade.

Cumpre destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando esses pagamentos como prêmios pelo atingimento de determinadas metas ou pelo cumprimento de determinadas regras.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, já que seria produzida, inoportunamente, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

E percebe-se que, a rigor e num primeiro momento, apenas o Fisco teria o interesse na tributação da verba !

Parece-me claro que as regras postas só se incorporam – em definitivo - ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa dá lugar a certeza acerca das regras postas para o jogo. Nesse rumo, não se pode afirmar que os termos do que foi extemporaneamente ao final

acordado sempre guardam identidade com aquilo que foi negociado antes de o início a que se referem os lucros/resultados. Quero dizer, com isso, que iniciadas as tratativas antes mesmo de o início daquele período, ao se admitir a assinatura do acordo após referido marco temporal, não se pode assegurar que as regras ao final postas não se sujeitaram a negociações e condições estabelecidas igualmente após o início desse período.

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/941, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira da empresa como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O objetivo, esse aqui "imediato", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

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

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de

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

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

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias.

Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

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

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

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

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

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

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

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio pelo atingimento de metas.

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do caput do artigo 1º e inciso I (índice de lucratividade) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repese-se, não seja a mera obtenção do lucro.

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

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

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

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.3

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, exclusivamente, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de

vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

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

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

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

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

Em outras palavras, não basta que o conhecimento por parte do empregado se dê antes de a formalização do acordo ou antes de o período para atingimento da meta, tampouco que a própria formalização do acordo tenha se dado antes de o período para atingimento da meta, é crucial que a formalização se dê antes de o início do período de apuração do resultado/lucro que se busca compartilhar com o empregado, que, por vezes, pode não coincidir com o período para atingimento das metas.

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba

após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

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

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

- 1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração?
- 2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio?
- 3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração? Pode ser celebrado após o início do período?

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

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

É de se destacar, de início, que a inexistência de um liame minimamente concreto não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado o conhecimento das regras postas.

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

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados após o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho

funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

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

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem: Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração e, por óbvio, antes do período a que se referem as metas, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que não estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/200.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

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

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

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

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. Acórdão 9202- 006.674, de 17.04.2018.

PLR PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição. Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.

Por fim, perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

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

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Cabe esclarecer que, mesmo com as alterações na seara da legislação trabalhista (Lei nº 14.020, de 2020) que, frise-se, não se aplica ao caso concreto por este se referir a ano anterior àquelas regras, o lançamento seria mantido hígido, uma vez que não atenderia ao que passou a dispor o § 7º ao art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020:

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: [\(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020\)](#)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e [\(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020\)](#)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Em suma, entendo que a instituição do programa de PPR deve ser anterior ao período a ser considerado na apuração do resultado, pois só assim pode-se falar em incentivo à produtividade (art. 1º da Lei nº 10.101/2000). Nesse mesmo sentido, transcrevo ainda entendimento constante de voto vencedor proferido pelo Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, no Acórdão 2202-006.086, julgado por esta Turma, em outra composição, em 4 de março de 2020:

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

Incentivo à produtividade é sempre prévio à sua obtenção, nunca posterior. Primeiro você indica ao empregado quais são os parâmetros para a obtenção do benefício financeiro para, então, cada um assumir a postura que entenda devida para alcançar, ou não, o ganho efetivo. Por isso o entendimento divergente da Turma quanto à necessidade de que os Acordos Coletivos e mesmo os Acordos Particulares firmados para o recebimento da PLR sejam prévios ao período a que se referem.

Á luz da legislação vigente à época dos fatos gerados, por ter sido pago valor sob a denominação de PLR mas em desconformidade como o que dispõe o inciso II do § 1º da Lei nº 10.101, de 2000, deve ser mantido o lançamento, pois conforme dito alhures, todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas. Assim, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 28. (...)

§ 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;

2 - DA SUBJETIVIDADE, DISCRICIONARIEDADE DOS CONTRATOS DE METAS DEFINIDAS A MARGEM DO PLANO PRÓPRIO

Embora intempestivo o Acordo, de forma que não justifique o pagamento da PLR com base na benesse prevista na Lei nº 10.101, de 2001, passo a análise dos demais pontos recursais.

A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, deixou uma certa liberdade para que empresas e empregados negociem o pagamento da verba; porém, consta expressamente que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição relativo ao cumprimento do acordado. Vejamos:

Art.2.º(...)

§ 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.

Às fls. 82 a 90 foi juntada cópia do Programa Próprio de Participação nos Resultados (PPR) para o ano de 2016, cujos termos, no que se refere aos valores a serem pagos são os seguintes:

ANEXO I

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO

PROGRAMA PRÓPRIO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

CLÁUSULA PRIMEIRA: MECANISMOS DE APURAÇÃO DE METAS

A participação nos resultados da EMPRESA será obtida por meio da apuração dos indicadores alinhados à estratégia da EMPRESA, e para cada critério será aplicado um multiplicador que poderá alavancar ou deduzir o potencial ganho, de acordo com o desempenho do EMPREGADO.

CLÁUSULA SEGUNDA: ELEGIBILIDADE

A participação nos resultados dos EMPREGADOS, será calculada com base nos resultados atingidos conforme indicadores pré-definidos previstos nos contratos de metas, levando em consideração o percentual de atingimento disposto nas tabelas 01 e 02:

...

Os percentuais dos indicadores poderão variar de acordo com:

I - o cargo ocupado por cada um dos empregados,

II - os resultados aferidos de forma coletiva pela EMPRESA/Conglomerado e os da Área à qual pertence o empregado, sendo que para Área de Controle não se aplica o parâmetro “resultado do Conglomerado”;

III - o processo de avaliação de desempenho profissional que visa medir os resultados individuais dos EMPREGADOS, que será obtido por meio da apuração dos critérios quantitativos e qualitativos;

PARÁGRAFO PRIMEIRO: O valor Target (alvo) da Participação nos Resultados será estabelecido através da comparação do mesmo cargo no mercado competidor, bem como a performance do EMPREGADO no ano de 2016. Para a aferição de

cálculo deste valor a remuneração fixa anual percebida pelo EMPREGADO é subtraída do total em dinheiro (total cash) do cargo no mercado competidor. O valor total em dinheiro é definido anualmente através de pesquisas salariais.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Para efeito de apuração nos resultados definida na Cláusula Segunda deste anexo, cada EMPREGADO terá acesso, por ocasião da divulgação de tal montante, ao valor do seu **Target individual, valor esse que será definido pela EMPRESA, considerando** (i) indicadores de mercado para os segmentos em que atua, notadamente, por meio de pesquisas salariais que contemplem a remuneração paga para cargos correspondentes nesses mercados competidores e (iii) o montante pago a título de remuneração fixa.

CLÁUSULA TERCEIRA: Avaliação de Desempenho

O processo de Avaliação de Desempenho profissional visa medir a performance individual do EMPREGADO, que será obtido por meio da apuração dos critérios quantitativos e qualitativos.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: O valor Target (alvo) da Participação nos Resultados será estabelecido através da comparação do mesmo cargo no mercado competidor, bem como a performance do EMPREGADO no ano de 2016

Os Critérios Quantitativos serão apurados pelo contrato de metas que será realizado entre Gestor e o Empregado, sendo este um contrato de objetivos a serem alcançados, de acordo com sua área e função.

Os Critérios Qualitativos serão apurados pela Avaliação de Competências, pautada em comportamentos e atitudes do EMPREGADO. As competências corporativas traduzem os valores, cultura, princípios e direcionamento estratégico da EMPRESA, e servem como norteadoras para que os EMPREGADOS possam alcançar os resultados, sendo eleitas 4 (quatro) competências para todos os EMPREGADOS, sendo elas:

Transcrevo algumas das conclusões a que chegou a autoridade lançadora ao avaliar o Plano Próprio baseado em Resultados:

6.7 Ora, o que se vê no Anexo I transcrito acima é na realidade a definição de uma política de remuneração salarial variável baseada no desempenho individual e atingimento de metas pelo empregado. É nítido o caráter contraprestativo do pagamento a que o acordo se dispõe a fazer, **ao afirmar que o recebimento do valor está vinculado à entrega de um resultado INDIVIDUAL pelo empregado, e não mencionar qualquer ligação do pagamento com o atingimento de um resultado específico pelo Banco em si, ou, no mínimo, pelo departamento em que o empregado trabalha.** Aqui, neste acordo, o que importa é o desempenho singular do empregado, mensurado em avaliação de desempenho individual, com base no atingimento ou superação de metas previamente estabelecidas, **mas que sequer constam no acordo.**

6.8 Na Cláusula segunda – ELEGIBILIDADE – está explicitado que existe um contrato de metas determinante para o valor a ser recebido, ou seja, é o atingimento das metas previstas em contrato particular entre o banco e o empregado que define o valor a ser recebido, e não o atingimento de um resultado do banco definido em acordo coletivo de trabalho, como exige a lei 10.101. Não há no texto do acordo coletivo de participação nos resultados a estipulação clara ou objetiva de qualquer meta ou resultado econômico ou administrativo a ser atingido.

6.9 O acordo aponta “critérios quantitativos e qualitativos” a que os EMPREGADOS serão avaliados. No entanto, não explica em nenhum momento como serão aferidos e medidos tais critérios, nem de que forma os resultados obtidos se convertem em valor para o pagamento da participação aos empregados. Como o empregado poderá aferir claramente se um acordo está sendo cumprido se não sabe qual resultado a ser atingido, pois não há especificidade no instrumento em questão? A mensuração de resultados é essencial para uma aferição clara, transparente como exige a lei. Ao medir os resultados é possível avaliar o desempenho de cada área e como cada uma está contribuindo para a concretização dos objetivos traçados.

6.10 Essa falta de clareza faz com que o acordo não cumpra o requisito de objetividade. Ao dizer que a participação será efetivada em função dos “resultados atingidos”, o acordo torna totalmente subjetiva a quantificação do valor de participação a ser recebido pelo empregado, pois o banco pode adotar o resultado que lhe convier. Pode ser resultado líquido, ou o resultado bruto, ou o resultado antes dos impostos, ou o resultado do setor de varejo... ou seja, o empregado fica sujeito à influência direta da administração do banco sobre o quanto ele receberá de participação nos resultados. O critério é totalmente subjetivo (o banco escolhe) quando deveria ser objetivo (resultado X explícito no acordo)

...

6.13 É certo que a empresa paga, por intermédio da rubrica 5024 PR PROGRAMA PRÓPRIO, remuneração por desempenho mas de forma alguma participações nos resultados. Consta do Anexo I que o processo da Avaliação de Desempenho é obtido da apuração de critérios quantitativos e qualitativos. No entanto, não explica em nenhum momento como serão aferidos e medidos tais critérios, nem de que forma os resultados obtidos se convertem em valor para o pagamento da participação aos empregados.

6.14 No caso dos critérios quantitativos sequer são mencionados quais parâmetros serão utilizados. Já no que se refere aos critérios qualitativos, da leitura das definições de cada competência avaliada, observamos que possuem caráter subjetivo, como por exemplo “Trabalho em Equipe”, e outras nada mais são do que encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja,

tarefas decorrentes do próprio contrato de trabalho, como “Foco no Cliente” e “Gestão de Pessoas”

6.15 Ora, a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, também descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. O quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação e ainda que existam critérios objetivos estes devem necessariamente constar expressamente do instrumento de negociação, para garantir a segurança jurídica principalmente para os empregados

6.16 Além disto, constata-se no Plano da empresa que as definições das metas e objetivos dos empregados são realizadas através de ferramentas internas do banco, pois são registradas e oficializadas pelos Gestores e seus Empregados. Dessa forma, as metas foram fixadas unilateralmente pela empresa, através de seus Gestores, em documento apartado do Plano Próprio de PLR, sendo que as mesmas não foram negociadas com os empregados com a participação da representação sindical, contrariando o art. 2º Lei 10.101:

...

6.18 O estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, contratadas junto aos respectivos gestores, e sem o aceite da entidade ou do representante sindical, importa em afronta ao art. 2º da Lei nº 10.101 de 2000.

...

6.21 Como visto, a cláusula segunda do Anexo I – Elegibilidade - estipula: “A participação nos resultados dos Empregados, será calculada com base nos resultados atingidos conforme indicadores pré-definidos previstos no contrato de metas, levando em consideração o percentual de atingimento disposto nas tabelas nº1 e 2:

- O resultado do Conglomerado, exceto para as Áreas de Controle;
- o resultado da Área;
- o resultado da Avaliação de Desempenho Profissional (quantitativo e qualitativo);”

6.22 Não houve quanto aos indicadores quantitativos chamados nos acordos de “pré-definidos” a estipulação expressa de qualquer resultado a ser atingido pelo Conglomerado ou por qualquer de suas áreas de negócios ou corporativas. Os textos dos acordos apenas mencionam a existência de indicadores de aferição, de forma genérica e indeterminável: o “resultado do Conglomerado”, o “resultado da área” e o “resultado da avaliação de desempenho”. Assim, não consta nos instrumentos celebrados o detalhamento de quais seriam os resultados a atingir, nem mesmo a natureza específica deles, tais como receita bruta, lucro líquido,

retorno sobre patrimônio líquido, etc, a título de exemplo. Em suma, não há no Acordo Próprio a identificação objetiva de qualquer indicador, meta ou resultado econômico ou administrativo a ser alcançado, seja coletivamente ou individualmente.

Trata-se de programa de participação em resultados, cujos valores pagos aos empregados a princípio não se constituem em base de cálculo dos encargos previdenciários. Entretanto, para que a parcela paga a este título seja considerada participação em resultados (e assim não se constitua em base de cálculo para a cobrança de contribuições sociais e previdenciárias) não basta que tenha essa denominação, mas deve se amoldar aos preceitos legais. Para isso, deve o PPR servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; devem ser fixadas, nos instrumentos de negociação, regras claras e objetivas; e devem existir mecanismos de aferição dos resultados.

No caso concreto, conforme apontou a fiscalização, o recebimento não depende que qualquer resultado positivo a ser alcançado pela empresa, mas sim do desempenho singular do empregado, mensurado em avaliação de desempenho individual, com base no atingimento ou superação de metas ditas previamente estabelecidas, **mas que sequer constam no acordo.** Conforme apontou a fiscalização, qual seria o resultado positivo que servirá de base para calcular a PPR: receita bruta, lucro líquido, retorno sobre patrimônio líquido, etc? Não se sabe. Não há **ligação do pagamento com o atingimento de um resultado específico pelo Banco.**

Ademais, **as metas que deveriam ser previamente estabelecidas não constam do acordo.** Conforme consta do Relatório Fiscal, “os indicadores de desempenho consignados nas planilhas apresentadas à fiscalização, ou nos extratos de avaliação, seja do conglomerado, da empresa, das áreas de negócio, das áreas corporativas ou individual dos empregados, não foram especificados no texto ou no anexo do instrumento de acordo próprio de participação nos resultados celebrado.”

No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas e marcas específicas; porém conforme determina a lei, “Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas... inclusive mecanismos de aferição...”. Tais elementos devem constar de forma clara e precisa naquele documento. Não foi isso o constatado no caso concreto, pois conforme apontou a autoridade lançadora, é o atingimento das metas previstas em contrato particular entre o banco e o empregado que define o valor a ser recebido, resultado este não vinculado ao atingimento de um resultado do banco a ser alcançado definido em acordo coletivo de trabalho, como exige a Le nº 10.101. Além disso, quantos aos critérios quantitativos, sequer são mencionados quais parâmetros serão utilizados. Aceitar que o acordo traga apenas uma estrutura geral, ficando o detalhamento em sistemas internos da empresa, apartados do instrumento de negociação, é negligenciar a regra do § 1º.

Também não existem no acordo mecanismos de aferição, pois conforme apontou a autoridade lançadora, não há informação de como os critérios quantitativos e qualitativos

apontados no acordo a que os EMPREGADOS serão aferidos e medidos, nem de que forma os resultados obtidos se convertem em valor para o pagamento da participação aos empregados. Como o empregado poderá aferir claramente se um acordo está sendo cumprido se não sabe qual resultado a ser atingido? A mensuração de resultados é essencial para uma aferição clara, transparente como exige a lei. Ao medir os resultados é possível avaliar o desempenho de cada área e como cada uma está contribuindo para a concretização dos objetivos traçados.

Alega o recorrente que

84. Também se mostra inaceitável pretender exigir que todas as métricas, critérios e condições do Plano de PLR estivessem previstas nas atas de reunião disponibilizadas pelo Recorrente, sendo certo que em tais documentos constam as deliberações finais sobre a negociação do plano. Seria impraticável que nas atas constasse tal volume de informação.

Ora, não há limites para o número de páginas do instrumento, que sequer fez qualquer remissão a qualquer meta preestabelecida.

Alega ainda que o plano atual é em tudo semelhante ao dos anos anteriores, juntando-os autos. Conforme apontado pelo julgador de piso, no que o acompanho:

12.1. Em que pese o argumento da empresa, resta acrescentar ao já aqui exposto que as métricas, critérios e condições do Plano de PLR devem constar formal e previamente no documento de negociação, com a participação do empregador, empregado e representante sindical, logo, os Planos de PLR anteriores (2013 a 2015 – docs. 01 a 03 – fls. 314/366), não têm o condão de validar, eventualmente, as falhas apontadas pela Fiscalização (ACT – 2016 – Plano Próprio – rubrica 5024), pois pode ser introduzida alguma mudança que os empregados não tinham como prever, por exemplo, ou ainda, a existência de novos empregados que não tiveram conhecimento do que foi acordado em Planos pretéritos.

Quanto à participação sindical, o que se questiona não é o fato de o sindicato ter participado do ACT - de fato participou, tanto que o assinou -, mas sim o fato de que neste não havia o estabelecimento das regras ou metas, que, conforme consta do ACT, seriam definidas pelos gestores e empregados, portanto sem a participação sindical. Conforme apontou o julgador de piso:

11.7. Vale salientar, conforme destaca a Fiscalização (relatório fiscal – itens 6.16 a 6.22), que as metas e objetivos constam em ferramentas internas do Autuado (registro por gestores e empregados), o que nos leva a concluir que tais metas foram determinadas de forma unilateral pela empresa, sem constar no Plano Próprio de PLR, já que não existiu a participação sindical, com relação as referidas metas, contrariando o estabelecido no art. 2º Lei 10.101/00, vejamos:

...

a Fiscalização esclareceu que as definições das metas e objetivos dos empregados são estabelecidas em uma ferramenta interna da Autuada, já que são fixadas

unilateralmente pelos gestores, ou seja, as metas e objetivos constam em um documento à parte do Plano Próprio de PLR, sem a negociação com os empregados e representante sindical, contrariando o estabelecido no art. 2º da Lei 10.101/00 (vide item 6.16 do relatório fiscal).

13.2. Vale destacar as cláusulas segunda e terceira do Anexo I, do instrumento do ACT Programa Próprio de Participação nos Resultados – 2016 (fls. 79/91), que não deixa dúvida que o valor do Target individual é estabelecido, exclusivamente, pela empresa, ou seja, de forma unilateral sem participação do empregado e do representante sindical, vejamos:

Isso posto, entendo pela manutenção do lançamento.

3 - DA SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DEVIDA AO EMPREGADO POR MEIO DOS PAGAMENTOS DA RUBRICA 5024 PR PLANO PRÓPRIO

Com base nos documentos apresentados, concluiu a fiscalização que o valor da parcela paga na rubrica 5024 PR PLANO PRÓPRIO, denominada *Target*, é verdadeira remuneração, demonstrando, a partir do item 7.18, haver uma política de remuneração no banco, com base em pesquisa de mercado, que traz variáveis definidas unilateralmente pelo banco, incluindo o PR, sem a fixação e o detalhamento dos critérios a serem utilizados. Vejamos:

7.18 E, apenas para concluir e ratificar o entendimento de que o valor pago como PPR-rubrica 5024 é pagamento de remuneração salarial disfarçada, após multiplicar-se o valor da coluna E pelo fator “contrato de metas”, coluna F, chega-se a um valor de remuneração de desempenho (coluna G). E aí entra **outro critério subjetivo, de determinação unilateral pela empresa e que afeta plenamente o valor do PPR: o valor pago como ILP (Incentivo de Longo Prazo)**:

Nome: Alexandre Luiz Zimath

Apuração da PR do Ciclo de 2017											
A	B	C = (A-B)	D	E = (C/D) (Contrato de Metas)	F = (E*F)	G	H (TABELA ILP)	I	J = (H+I)	K = (J+K)	L = (L+K+M)
Trabalho	Salário Base	VR	Asses	VR Prop.	Fator	VR Pós Desempenho	VR Pós Desempenho Anual	ILP	ILP	PR Final	Total Comp.
1.272.570	474.352	798.418	12	798.418	1,18	946.117	950.000	950.000	950.000	950.000	1.424.152

7.19 Sabe-se que valores pagos como ILP nada mais são que remuneração salarial variável, que objetiva a retenção de talentos, onde o empregado somente recebe tal valor se permanecer na empresa pelo período expresso. A empresa adota critérios específicos para suas estratégias, cuja determinação dos valores se dá unicamente de acordo com seus interesses, sem qualquer participação dos empregados, conforme abaixo (Tabela ILP, da planilha fls.19):

RV Total		950.000		
DE	ATÉ	(%)	R\$ REF	R\$ FINAL
0	200.000	0	200.000	0
200.000	500.000	45%	300.000	135.000
500.000	1.000.000	55%	450.000	247.500
1.000.000	99.999.999	65%	0	0
				382.500

Conforme demonstra a tabela acima, o banco definiu um critério próprio para o pagamento de uma variável própria (ILP) que afeta diretamente o quanto foi pago de a título de participação nos resultados PR.

Na coluna G tem-se o que o recorrente chama de Valor de Remuneração pós Desempenho. Ocorre que o valor da ILP (incentivo de longo prazo - remuneração salarial variável, que objetiva a retenção de talentos), que é definido unilateralmente pelo recorrente - sem

qualquer definição de critérios apresentada à fiscalização e sem participação dos empregados (tabela RV Total acima) - determina diretamente o valor a ser pago como PPR, pois para se chegar ao valor a ser pago como PPR subtrai-se do valor da coluna G o ILP, de forma que, conforme concluiu a fiscalização, “não importa sob qual rubrica ou método o valor será pago, se por ILP ou PR, o montante estipulado no contrato particular entre as partes será recebido de toda maneira pelo empregado”. Ou seja, se o empregado não atingir determinada meta, basta aumentar o ILP para manter a remuneração contratada. Conforme concluiu a fiscalização:

7.21 Fica claro, então, que, assim como o Salário Anual (coluna B) e o ILP (coluna I), o valor de PR (coluna K) é integrante do montante salarial anual do empregado, definido unilateralmente pela empresa, e que leva em conta pesquisas salariais no mercado.

7.22 O valor individual da variável “PR Final” (coluna K) diz respeito tão somente a uma referência de remuneração utilizada pela empresa para seus empregados, tomando por base pesquisas de mercado. Assim, os valores individuais da variável “PR Final” – base de cálculo da PR paga em 2017 – não guardam relação de proporcionalidade com o atingimento de resultado econômico ou administrativo, coletivo ou individual, realizado no ano de 2016 pelo Banco Votorantim.

...

7.26 Não houve nenhuma participação dos empregados na definição dos critérios para pagamento do IVC [ou ILP], assim como não houve nenhuma participação dos empregados na definição dos critérios da fórmula geral para o pagamento do PR mostrada no item 7.24. Assim, o valor a ser pago ao empregado não foi definido em acordo coletivo e não teve relação com resultados da empresa, conforme exige a lei.

7.27 Ademais, todos os indicadores de desempenho previstos no contrato de metas e que afetaram os valores da fórmula de cálculo do PR tiveram definição unilateral pela empresa...

Registro que o exemplo acima refere-se ao ano de 2017, mas, conforme documentação apresentada relativa ao ano de 2016, a prática foi a mesma.

Alega ainda o recorrente que

86. Ainda, alegam a Fiscalização e a DRJ que os acordos de PLR não apontam metas/objetivos/resultados a serem alcançados pelos empregados. No entanto, traz o Recorrente um “modelo de remuneração variável”, que indica a pesquisa salarial de funcionários do segmento financeiro como integrante do cálculo e define o Target de mercado para cada posição, bem como Notas Fiscais que atestam a compra da referida pesquisa salarial como um dos componentes do Plano de PLR (fls. 725-734), os quais sequer foram analisados pelas Autoridades Administrativas.

A meu ver trata-se de política de remuneração dos empregados, não vinculada aos resultados do banco e sem definições de regras claras e objetivas relativas a PPR.

O recorrente nada alega em relação a essas constatações, mas aduz:

1 - ser possível a adoção de critérios monetários oriundos de pesquisa de mercado, já que a lei não traz vedação nesse sentido;

De fato não há tal vedação, entretanto demonstrou a fiscalização, a partir do vasto conjunto descrito no decorrer deste voto, que “a parcela paga na rubrica 5024 PR PLANO PRÓPRIO, chamada de Target, compõe o salário anual do empregado”;

2 – que não há vedação legal em relação ao pagamento de valores vultosos;

De fato a lei não estabelece um limite de valor a ser pago a título de PLR; entretanto, no caso concreto, restou amplamente demonstrado pela Fiscalização que os valores pagos eram na realidade complementação da remuneração devida aos empregados.

Posto isso, não há como acolher as razões recursais, devendo ser negado provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo a Ilustre Conselheira Relatora e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

A Relatora entendeu que não estão preenchidos os requisitos da pactuação prévia. Concorde com a Relatora, mas por fundamentos distintos, motivo pelo qual votei pelas conclusões.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Ao meu sentir, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que leva a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

A determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente, impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

O normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

O requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados, com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, e não ao exercício financeiro.

Lei 10.101/2000

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

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

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.

(...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Entendo que o regramento inserido na norma, pela lei 14.020, de 2020, especificamente o § 7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, tem cunho interpretativo, situação excepcional de aplicação retroativa.

Pois bem, de acordo com o Relato Fiscal, o ajuste foi pago após firmado. Porém, observa-se que, no caso concreto, os instrumentos de negociação referentes ao ano de 2016 foram celebrados (assinados) em 19 de dezembro de 2016 (fl. 86), com pagamento em fevereiro de 2017. Assim, os pagamentos não observaram o regramento de pagamento com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final.

Sob este fundamento, ao meu sentir, cumpre afastar as alegações do Recorrente e manter a autuação.

Observa-se que o descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta, como se observa dos Acórdãos 9202.101.017, 9202-009.918, 9202-010.178.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre manter a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

ⁱ LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

ⁱⁱ CARVALHO, Paulo de Barros. DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

ⁱⁱⁱ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

^{iv} TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

^v ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012