



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720715/2022-53
ACÓRDÃO	2101-002.938 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ORIGINAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2018

NULIDADE. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. FISCALIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

NULIDADE. MOTIVAÇÃO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, CONTRADITÓRIO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da verdade material quando o relatório fiscal, e seus anexos, contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus trabalhadores, como direito dos trabalhadores e forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF.

A Lei nº 10.101, de 2000, que regulamenta os procedimentos para pactuação sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado.

A incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores creditados a título de PLR é devida quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1392/1437) interposto por BANCO ORIGINAL S/A em face do Acórdão nº. 108-039.983 (e-fls. 1364/1381), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito fiscal, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2018

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. OPORTUNIDADE.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2018

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga aos segurados empregados em desacordo com a legislação, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO.

O programa de participação nos lucros ou resultados deve ser objeto de negociação entre a empresa e os empregados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Os instrumentos decorrentes da negociação devem conter 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.

NOS LUCROS OU RESULTADOS. FORMA DE AFERIÇÃO. RESULTADO DA EMPRESA. DESEMPENHO INDIVIDUAL DO EMPREGADO.

A PLR pode ser aferida a partir da combinação do resultado obtido pela empresa e o desempenho individual do segurado empregado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI 10.101/2000. ALTERAÇÕES PELA LEI 14.020/2020. AUSÊNCIA DE RETROATIVIDADE.

Não tem aplicação retroativa as alterações da Lei 10.101/2000 introduzidas pela Lei 14.020/2020, tendo sido objeto de veto presidencial o dispositivo que estabelecia o caráter interpretativo de tais alterações.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2018
Não se aplica o limite de 20 salários-mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 à base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidade e fundos (Terceiros), em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sua origem, os Autos de Infração foram lavrados para cobrança das seguintes contribuições, nos termos do relatório da decisão de piso:

- Al referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota GILRAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), no montante de R\$ 20.055.793,69 (vinte milhões, cinquenta e cinco mil, setecentos e noventa e três reais e sessenta e nove centavos), incluindo o valor principal e acréscimos a título de juros de mora e multa de ofício (fls. 1.181/1.186).

- Al referente às contribuições devidas pela empresa destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Salário-Educação e INCRA), no valor de R\$ 2.163.905,02 (dois milhões, cento e sessenta e três mil, novecentos e cinco reais e dois centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício (fls. 1.188/1.194).

Conforme o Relatório Fiscal (e-fls. 1.149/1.179), a autuada efetuou o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR em desacordo com a legislação, no ano de 2018.

O pagamento foi realizado conforme previsão no **Acordo Coletivo** referente aos exercícios 2016 e 2017 (e-fls. 88/101). Foram feitos pagamentos sob rubricas distintas PLR Parcela Corporativa (0408), PLR Parcela específica (0409), PLR antecipação (0401), PLR (0400) PLR Adicional (0403), PLR diferença (0406), Antecipação PLR adicional (0405). Os pagamentos considerados irregulares e que **foram objeto de lançamento foram apenas os realizados sob a rubrica 0409 – PLR Parcela Específica.** Os demais pagamentos foram considerados feitos em conformidade com Lei nº. 10.101/00 e não foram incluídos na autuação.

A recorrente foi cientificada em 29/12/2022 (Termo de e-fls. 1.205) e apresentou a impugnação (e-fls. 1.211/1.257), alegando, em síntese:

- Nulidade dos Autos de Infração por incompetência da fiscalização para adentrar em questões de competência da Justiça do Trabalho;
- Nulidade por insuficiência de motivação e cerceamento do direito de defesa;
- A PLR não tem natureza remuneratória mas sim compensatória e indenizatória, não integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- O relatório é contraditório ao afirmar que a PLR não pode estar vinculada ao desempenho individual, mas se este critério existir, não pode ser subjetivo;
- Afirma que há a participação dos empregados e conhecimento prévio das cláusulas do acordo, que inclusive mantém critérios e fórmulas semelhantes ao longo dos anos;

- Sustenta que o sistema de avaliação de performance estruturado permite o conhecimento das regras do plano e que as regras são claras e objetivas;
- Todo o critério para cálculo da PLR consta do acordo coletivo, e procura demonstrar por meio da juntada de planilhas os valores apurados de acordo com as regras previstas;
- Subsidiariamente, caso não afastado o entendimento fiscal, deve ser considerado que o pagamento se refere a prêmios;
- Parcela dos valores desconsiderados pela fiscalização refere-se a pagamento diferido de PLR que foi pago dessa maneira em virtude de exigências normativas do Banco Central. São valores referentes a programas de anos anteriores e que não foram analisados pela fiscalização;
- Com fundamento no artigo 4º da Lei 6.950/1981, a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros devem observar o limite legal de 20 (vinte) salários-mínimos. Ademais, o presente processo deve ser sobrestado até julgamento definitivo pelo STJ do Tema 1.079.

Como exposto anteriormente, os autos foram julgados em 27/09/2023, e a DRJ manteve o lançamento pelos seus próprios fundamentos.

O recorrente foi cientificado da decisão em 09/10/2023, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 1386) e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 1392/1437), em 08/11/2023 (e-fls. 1390), reiterando os argumentos anteriormente apresentados.

Os autos foram encaminhados para o CARF e a mim distribuídos.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deve o recurso ser conhecido.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do Lançamento por incompetência da Fiscalização. Ofensa à competência exclusiva da Justiça do Trabalho.

O recorrente argumenta que o Auto de Infração seria nulo, pois a Fiscalização não possui competência para adentrar ao mérito de questões trabalhistas, como o referente à objetividade e à clareza das regras previstas no Acordo Coletivo para Pagamento da PLR. Sustenta que a discussão sobre tais questões seria da competência privativa da Justiça do Trabalho, conforme o artigo 114, I e §2º, da Constituição Federal de 1988.

Não assiste razão ao recorrente.

Nos termos do art. 2º da Lei nº 11.457, de 15 de março de 2007:

Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Ou seja, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.457/07, a atribuição de fiscalizar o recolhimento de contribuições à Seguridade Social e a Terceiros (conforme art. 3º), até então à cargo do Instituto Nacional do Seguro Social, passou a ser incumbência legal da Receita Federal do Brasil.

Nesse contexto, o STJ já houvera firmado entendimento no sentido de que:

A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo. (REsp 236.279-RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 20/3/2000).

Ora, se a autoridade fiscal é competente para fiscalizar, inclusive, a caracterização de um segurado obrigatório e averiguar obrigações tributárias decorrentes, é claro que tem o dever e o poder de fiscalizar as situações que levam ao recolhimento das contribuições em comento.

Questionamento semelhante foi objeto de Ação por Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº. 647, onde se sustentou que seriam inconstitucionais as decisões das Delegacias da Receita Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam declarado a existência de vínculos empregatícios para efeito de autuações fiscais de empresas e o reconhecimento de débitos previdenciários. Entretanto, tal ação deixou de ser conhecida, por não ter sido verificado descumprimento de preceito fundamental, e em razão da controvérsia se relacionar ao art. 116, parágrafo único, e dos arts. 142 e 149, IX, da Lei 5.172/1966; do art. 33 da Lei 8.212/1991; dos arts. 3º, 4º e 9º do Decreto-lei 5.452/1943; e do art. 6º, I, da Lei 10.593/2002.

A jurisprudência deste Eg. Conselho¹ tem se manifestado no sentido de que a fiscalização não só tem o poder, mas tem o dever desconsiderar negócios jurídicos que sirvam para dissimular reais relações jurídicas, mas também tem o dever de verificar se os planos de PLR estão sendo elaborados e executados conforme as diretrizes previstas na Lei nº. 10.101/2000.

Assim, a autoridade fiscal a quem a lei atribui a função de zelar pela tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, recolhimento etc. das contribuições à seguridade social e a Terceiros, que, atualmente, cabe à Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei nº 11.457/07, tem competência para investigar todos os pagamentos realizados pelo recorrente, analisando o cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000 para pagamento da participação nos lucros e resultados, verificando se a verba foi corretamente retirada da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2.2. Nulidade dos Autos de Infração por insuficiência de motivação

O recorrente sustenta que o trabalho fiscal teria sido acelerado pela proximidade do prazo decadencial o que levou à insuficiência de motivação e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e ao princípio da verdade material.

Também neste ponto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Acerca da nulidade suscitada, observo que os Autos de Infração atendem integralmente aos preceitos do artigo 142² do Código Tributário Nacional e artigos 10³ e 11⁴ do Decreto nº 70.235/1972, contendo o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos

¹ Acórdão nº 3303-006.137, sessão de 21/05/2019; Acórdão nº 2401-007.105, sessão de 05/11/2019; Acórdão nº 2402-006.976, sessão de 13/02/2019; Acórdão nº 2202-005.260, sessão de 05/06/2019; Acórdão nº 2202-005.189, sessão de 08/05/2019.

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

⁴ Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

clara, permitindo ao contribuinte conhecer as infrações que lhe estão sendo atribuídas. Ademais, o sujeito passivo pôde apresentar sua defesa, garantindo-se plenamente no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário fica evidenciado que o recorrente teve pleno conhecimento da autuação ao contrapô-la com suas alegações, não tendo sido verificado cerceamento do seu direito de defesa que justificasse o acolhimento da alegação de nulidade, nos termos do art. 59⁵ do Decreto nº. 70.235/72.

O lançamento foi emitido por autoridade competente com observância do disposto na legislação tributária apresentando todos os seus requisitos essenciais, especialmente o enquadramento legal das infrações e os fatos expressos foram descritos de modo claro, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente os fatos a ele atribuídos, tendo o contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum ato administrativo dificultou ou impediu o recorrente de apresentar sua defesa e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal ou legislação infraconstitucional.

O Relatório Fiscal detalhou as respostas apresentadas pelo recorrente durante o processo de fiscalização, tendo sido apresentada no Relatório Fiscal (e-fls. 1149/1179) a análise das cláusulas do Acordo Coletivo que levou ao pagamento da PLR. O Relatório Fiscal também teve o cuidado de elencar todos os motivos que justificaram o lançamento.

Por todo o exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar a preliminar de nulidade das autuações.

3. Mérito: Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

Conforme destacado no Relatório Fiscal (e-fls. 1149/1179), a fiscalização entendeu que parte dos pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR (**rubrica 0409- PRL Parcela específica**), em 2018, estaria em desacordo com a Lei nº. 10.101/2000, razão pela qual, deveria ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros.

O recorrente apresentou nos autos os instrumentos que embasaram o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, sendo que, como o presente lançamento se refere aos pagamentos realizados em 2018, foi analisado o Acordo Coletivo formalizado em 2016/2017. Há

⁵ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

que se destacar que o Acordo Coletivo não destoou dos termos estabelecidos anteriormente e posteriormente nos demais Acordos firmados.

Foram apresentados os seguintes instrumentos:

- **Acordo Coletivo de trabalho para pagamento da participação nos resultados do conglomerado Original (PRO) referentes aos exercícios de 2016 e 2017**, disciplinado pela lei nº 10.101/2000 e alterações da lei 12.832/2013: formalizado entre o Conglomerado Original e o Sindicato dos Empregados em estabelecimentos bancários de São Paulo (e-fls. 30/41 e 88/101);
- Acordo Coletivo de Trabalho 2018/2019: formalizado entre Conglomerado Original e o Sindicato dos Empregados em estabelecimentos bancários de São Paulo (e-fls. 80/85);
- Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados dos bancos – exercícios 2016 e 2017, (e-fls. 18/29)

A fiscalização entendeu que *a Parcela Específica foi indevidamente associada a um pagamento de participação nos lucros ou resultados como forma de obter o benefício da isenção tributária, concedida pela lei 10.101. Os valores relativos a essa Parcela Específica e pagos sob a rubrica 0409 se trata de pagamentos oriundos de um programa remuneratório de natureza salarial, contraprestativo ao trabalho prestado, condicionado ao desempenho individual do trabalhador.*

As irregularidades apontadas pela fiscalização no Relatório Fiscal quanto à Parcela Específica da PLR paga no exercício de 2018 foram: (i) falta de negociação entre as partes na definição do Valor Base para cálculo da Parcela Específica, ou seja, o valor base seria unilateralmente imposto pela empresa; (ii) ausência de regras claras e objetivas, (iii) utilização do desempenho individual como critério de apuração da PLR sem levar em conta o desempenho da empresa, (iv) descumprimento das regras constantes no Acordo Coletivo e adoção de indicadores subjetivos sujeitos à avaliação final pela empresa.

Como anteriormente relatado, a decisão de piso manteve o lançamento, reafirmando os vícios apontados pela fiscalização.

Pois bem.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da CR/88 determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração⁶. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de

⁶ Acórdão nº. 9202-003.370, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, acórdão por maioria de votos, sessão de 17/09/2014.

regulamentação legal para ter eficácia plena. O Supremo Tribunal Federal (STF), no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF⁷), confirmou o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

A previsão também consta da Lei n.º. 8.212/91, que, seguindo os ditames constitucionais, retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, *a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica* (§9º do art. 22 da Lei n.º. 8.212/91). Portanto, para que os valores pagos a título de PLR sejam excluídos do salário de contribuição, devem ser pagos de acordo com as determinações da Lei n.º. 10.101/2000.

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

No caso dos autos, a forma utilizada foi o **Acordo Coletivo**, formalizado com as empresas do Conglomerado Original e os representantes do Sindicato dos Empregados em estabelecimentos bancários de São Paulo, para os exercícios de 2016 e 2017. (Lei 10.101, art. 2.º, I, redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013, com efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2013) (e-fls. 88/101).

Conforme dispõe a Lei 10.101, art. 2º, § 1º, no plano acordado deverão constar *regras claras e objetivas* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os *mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo*).

Prescreve-se que **podem ser considerados**, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, *a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação*, Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013 e *não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

⁷ Tese Tema 344: Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

O Acordo Coletivo previu o pagamento de Participação nos Resultados do Conglomerado Original – PRO, composto por Parcela Corporativa (calculada de acordo com o ROE – retorno sobre patrimônio do Conglomerado Original) + Parcela Específica (apurada de acordo com as peculiaridades das suas respectivas áreas de atuação e avaliação individual). Tal formato tem sido adotado em Acordos Coletivos formalizados em anos anteriores (2015) e posteriores (2018/2019), como comprovado pelo recorrente.

A fiscalização entendeu que apenas os valores de PLR Parcela Específica, pagos pelo recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam ser tributados. Os valores pagos a título de Parcela Corporativa⁸ não foram objeto de autuação, pois a fiscalização entendeu que teriam sido pagos em conformidade com a Lei nº. 10.101/2000.

A análise dos vícios apontados pela fiscalização e dos argumentos e comprovações apresentadas pela recorrente será feita a seguir.

3.1. Dos questionamentos relacionados ao Valor Base: a Falta de Pactuação Prévia e Falta de Negociação

Assim como a Parcela Corporativa, que vai depender do resultado lucrativo do Conglomerado (ROE – retorno sobre patrimônio), todos os empregados têm direito à Parcela Específica, que é individualmente apurada, conforme a Cláusula 4.4.2 do Acordo:

4.4.2. A Parcela Específica será individualmente apurada, levando-se em consideração:

(i) Um Valor Base, cujo conceito, parâmetros e critérios estão definidos nas cláusulas 4.4.3 a 4.4.6 abaixo;

(ii) A Performance, aferida através de Metas Quantitativas, pré-estabelecidas aos empregados, e Metas Qualitativas, decorrentes da aderência dos mesmos aos Valores Corporativos, cujos conceitos, parâmetros e critérios estão definidos nos subitens desta cláusula;

(iii) Os Resultados Coletivos do Banco e os Resultados Financeiros de cada Área de Atuação do empregado, conforme descrito nos termos deste acordo; e

(iv) Os Critérios Eliminatórios, descritos no detalhamento de cálculo de cada Área de Atuação.

Com relação à forma de cálculo da Parcela Específica da PRO, a fiscalização entendeu que não há negociação ou participação dos empregados ou do Sindicato na fixação do

⁸ “4.2. A Parcela Corporativa da PRO será concedida a todos os empregados do Conglomerado Original se alcançados os objetivos vinculados ao ROE do Conglomerado Original.

4.2.1. A Parcela Corporativa da PRO, vinculada ao ROE do Conglomerado Original, para o exercício de 2016, terá como base de cálculo o resultado de ROE (Retorno sobre o Patrimônio), de acordo com a tabela a seguir, não havendo interpolação de valores: (...)”

Valor Base, e que esta negociação não é prévia, como determina a legislação. Este Valor Base é informado individualmente a cada empregado, e depende do cargo e da área de atuação. Conforme informado pelo recorrente, há uma pesquisa de mercado com relação aos salários base de cada uma das funções, e estes valores servem para fixação do valor base de cada funcionário para fixação da Parcela Específica.

A fiscalização entende que as regras para fixação do Valor Base também deveriam constar do Acordo e terem sido negociadas previamente.

Assim, entendeu a fiscalização que o *empregado não teve qualquer participação na definição de um valor crucial quanto à Parcela Específica a receber* (e-fls. 1160). Após analisar as explicações concedidas pelo recorrente sobre como são calculados os Valor Base para os colaboradores, a fiscalização concluiu:

6.20 Fica evidente a definição e imposição do “Valor Base” aos empregados sem qualquer forma de participação, ou negociação, por eles. Além de que, por se tratar formalmente de um acordo coletivo de PLR, seria de se esperar que a variável “valor base” tivesse como referência um valor do próprio banco, como valor de mercado do mesmo, de forma que um aumento em sua expressão contábil ou financeira durante o período de aferição pudesse representar um aumento a ser atingido para fins do cálculo e do pagamento das verbas aos empregados; mas definitivamente não é isso que se constatou, pois, como mostra a resposta, “o valor base de cada empregado é determinado com base na pesquisa de remuneração elaborada pela Mercer Brasil por cargos (...) levando em conta critérios técnicos e estratégicos definidos pelo próprio banco” para o setor. Ou seja, a principal variável para o cálculo da Parcela Específica é determinada por uma pesquisa de mercado, feita por uma empresa contratada, sem qualquer participação dos empregados ou seus representantes.

O recorrente destaca o texto das Cláusulas 4 e 4.5 do Acordo que afirmam que os colaboradores conhecem os seus valores bases e as metas a serem perseguidas no ano:

4.1. Os critérios e metas foram prévia e amplamente negociados pelas partes, seguindo o seguinte cronograma:

(i) a cada início de ano são definidas as metas do Conglomerado Original, de caráter quantitativo e qualitativo; consideradas as especificidades de cada uma das áreas do Conglomerado Original;

(ii) a formalização das metas acontece em reunião individual entre gestor e subordinado, na qual ambos alinham as expectativas para o ano. Em caso de divergência entre gestor e subordinado, a equipe de RH auxilia no processo de definição das metas e avaliação;

(iii) as metas são divulgadas a cada empregado por intermédio do instrumento denominado “contrato de metas”; e

(iv) as metas são anuais, com possibilidade de ajustes trimestrais caso haja alteração na estrutura dos negócios que impacte diretamente nos objetivos contratados, tais como realocações de carteiras, expansão ou restrição na política de negócios, ampliação ou redução de quadros para a mesma área e casos assemelhados, desde que não haja prejuízo ao empregado e com o seu de acordo.

(...)

4.5. As regras que compõem este acordo são de conhecimento do seu público-alvo.

O recorrente também apresentou informações contidas na página eletrônica do Sindicato (e-fls. 1290/1294) convocando os funcionários e noticiando as negociações relativas ao Acordo Coletivo:

“... O Sindicato dos Bancários de São Paulo convoca os funcionários do Banco Original e Banco Original do Agronegócio a participarem de assembleia na quarta-feira, 31 de outubro, na sede do banco (Rua General Furtado Nascimento, 66, Alto de Pinheiros). (...)Os bancários devem deliberar sobre programa próprio de participação nos resultados, sobre licença maternidade/paternidade, sobre programa de prevenção de conflitos e sobre ponto eletrônico.”⁹

“... Os empregados do Original aprovaram o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) específico dos funcionários do banco. A deliberação ocorreu em assembleia, na sede da instituição financeira, nesta quarta-feira 31.

Os direitos assegurados pelo ACT:

- Programa de Participação nos Resultados (PPR);
- Prorrogação da licença-maternidade, adoção e paternidade;
- Acordo de prevenção de conflitos no ambiente de trabalho;
- Sistema alternativo eletrônico de jornada de trabalho.

“Nós destacamos a importância da negociação coletiva e reforçamos que esse instrumento é um patamar mínimo para a manutenção e ampliação dos direitos dos trabalhadores do banco Original”, enfatiza o representante do Sindicato Irinaldo Barros.

“Mais importante que a aprovação do acordo em si é a relação que se constrói entre Sindicato e os trabalhadores, e a compreensão que a participação deles no processo e a sindicalização visando o fortalecimento da organização da categoria

⁹ **Sindicato convoca funcionários do Original para assembleia.** Disponível em: <<https://spbancarios.com.br/10/2018/sindicato-convoca-funcionarios-do-original-para-assembleia>>. Acesso em 10/10/2024.

bancária são fundamentais”, acrescenta a dirigente sindical Lucimara Malaquias.”¹⁰

Assim, sustenta, o recorrente, que os empregados e o Sindicato, quando participaram da negociação dos parâmetros do Acordo Coletivo, tinham pleno conhecimento da sistemática de cálculo da Participação nos Resultados (PRO), tanto da Parcela Corporativa, quanto da Parcela Específica.

As diretrizes do Acordo Coletivo estavam claramente estabelecidas, assim como a forma de cálculo da Parcela Específica, que levava em consideração o Valor Base, fixado por pesquisa de mercado dos salários de determinadas funções, bem como do estabelecimento de metas, que são apresentadas pelos próprios funcionários e negociadas com os gerentes, podendo ser revistas, de acordo com os parâmetros pré-estabelecidos.

O Recorrente ainda alega, que o formato de PRO tem sido validado pelas partes há alguns anos, e que a sistemática era do conhecimento dos colaboradores, tendo sido mantida para os anos posteriores (2018 e 2019), e que todos tinham pleno conhecimento de como se dava a definição e a validação dos planos de metas individuais, que eram aprovadas. Ou seja, os funcionários do conglomerado estão habituados com a sistemática de cálculo da PRO, e a manutenção das regras ao longo dos anos, é sinal de que há realmente concordância sobre a sistemática adotada.

O recorrente ainda destaca que as metas poderiam ser revisadas, que todos tinham conhecimento dos critérios usados para avaliação da performance válidos para o exercício, e poderiam acompanhar a evolução e o cumprimento das metas por meio do sistema interno. Alega que, ao contrário do alegado pela fiscalização, as metas não consideravam apenas critérios subjetivos e dependiam de avaliação de indicadores objetivos relacionados à função específica (e-fls. 1353).

Destacou-se, ainda, que quem alimentava o sistema de avaliação de performance com as metas estabelecidas eram os próprios colaboradores (e-fls. 1345/1352), o que lhes garantia pleno conhecimento do esforço que teria que ser empreendido durante o exercício para conquistar o seu cumprimento.

Entendo que a Participação nos Resultados, acordada na forma especificada no Acordo Coletivo, apesar de ter sido formada por dois componentes (Parcela corporativa + Parcela específica), deve ser vista de forma una. A sistemática adotada, considerando tanto a lucratividade e os resultados positivos do Conglomerado, quanto os esforços empreendidos e engajamento dos colaboradores na busca pelo atingimento de metas de produtividade, não desnatura a natureza única da verba e a sua característica de PLR.

¹⁰ **Bancários do Original aprovam acordo que garante direitos.** Disponível em: <<https://spbancarios.com.br/10/2018/bancarios-do-original-aprovam-acordo-que-garante-direitos>>. Acesso em 10/10/2024.

E não se pode desconsiderar o fato de o plano de pagamento da PRO ter sido feito por meio de Acordo Coletivo. Não é demais lembrar que a Constituição Federal, em seu art. 7º, inciso XVII, reconheceu as convenções e acordo coletivos do trabalho como um direito social dos trabalhadores, claramente enaltecendo a primazia da vontade coletiva. O STF já teve a oportunidade de analisar tal dispositivo. Vale o destaque:

Ementa: DIREITO DO TRABALHO. ACORDO COLETIVO. PLANO DE DISPENSA INCENTIVADA. VALIDADE E EFEITOS.

1. Plano de dispensa incentivada aprovado em acordo coletivo que contou com ampla participação dos empregados. Previsão de vantagens aos trabalhadores, bem como quitação de toda e qualquer parcela decorrente de relação de emprego. Faculdade do empregado de optar ou não pelo plano.

(...)

4. A Constituição de 1988, em seu artigo 7º, XXVI, prestigiou a autonomia coletiva da vontade e a autocomposição dos conflitos trabalhistas, acompanhando a tendência mundial ao crescente reconhecimento dos mecanismos de negociação coletiva, retratada na Convenção n. 98/1949 e na Convenção n. 154/1981 da Organização Internacional do Trabalho. **O reconhecimento dos acordos e convenções coletivas permite que os trabalhadores contribuam para a formulação das normas que regerão a sua própria vida.**

(...)

(RE nº. 590.415/SC, Ministro Relator Roberto Barroso, Dje 97, j. 30.04.2015, p. 22.05.2015.)

Com base neste entendimento, a Reforma Trabalhista, promovida pela Lei nº. 13.467/2017, incluiu o artigo 611-A na CLT, dando prevalência ao acordado coletivamente a vários direitos, dentre eles, a PLR. *Verbis*:

Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre:

(...)XV - participação nos lucros ou resultados da empresa.

Considero que a principal questão a se ver no presente caso é a transparência com a qual o recorrente trata dos Planos de PLR, e que vai permitir que todos os empregados, independentemente do cargo que exerçam, saibam das regras e consigam acompanhar o desempenho para atingimento dos objetivos estabelecidos. Neste sentido, são os ensinamentos de Fábio Zambitte:

Por natural, a transparência terá de ser apreciada, também, de acordo com a complexidade e estrutura do empregador. Empresas com diversos ramos de atividade e ações diversificadas, inexoravelmente irão produzir consensos complexos, de forma a atender demandas das mais variadas. Em um contexto de vários interesses contrapostos, a autoridade fiscal deve possuir o discernimento

em admitir composições mais elaboradas. Nesse ponto, o cuidado e esforço do empregador em viabilizar e difundir o entendimento do programa fará a diferença.

Além da transparência, a controlabilidade é fator fundamental. De nada adianta a compreensão de todos quanto aos parâmetros do programa, incluindo suas regras adjetivas, se, no seu desenvolvimento, não há elementos que permitam, com algum grau de certeza, aferir se os valores resultantes são efetivamente verdadeiros; condizentes com as premissas estabelecidas e dentro do que é validamente devido.

A legislação também não prevê como isso deva ocorrer, mas é certo que a empresa, ao lado da fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, terá de permitir, na melhor medida do possível, a controlabilidade dos empregados e dirigentes, assegurando a licitude do programa e incrementando a confiança recíproca na relação de trabalho. Por exemplo, acompanhamentos periódicos e publicações de resultados parciais, em tese, podem ser utilizados como forma de assegurar o controle.

(ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017). (grifos acrescidos)

No presente caso, o Acordo Coletivo foi negociado no âmbito do Sindicato, o Conglomerado tem adotado sistemática semelhante ao longo dos anos, as metas a serem cumpridas são decorrentes de tratativas entre os colaboradores e os gestores, e são de pleno conhecimento dos colaboradores que alimentam o sistema de metas interno, o valor base para cálculo da Parcela Específica é estabelecido de acordo com pesquisas de mercado adequando o valor base à situação real de cada função e atividades desempenhadas. Assim, entendo que as regras estão bem estabelecidas e há plena negociação de todos os critérios de cálculo, de modo que não há como se admitir a acusação da fiscalização de que o recorrente estaria impondo as condições de pagamento de forma unilateral aos empregados.

A forma de apuração da PRO está prevista no Acordo Coletivo que traz os índices, as metas quantitativas, os requisitos para avaliação da performance dos funcionários, os valores corporativos, o esquema básico de contratação das metas, bem como as fórmulas de cálculo.

Assim, entendo que não há desvirtuamento do programa implementado pelo recorrente e que o Acordo Coletivo, como norma coletiva regularmente contratada entre as partes, atende aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos aos trabalhadores.

3.2. Dos questionamentos relacionados às metas (performance)

A fiscalização alega que, apesar de o Acordo Coletivo prever que as metas serão firmadas individualmente, o recorrente não teria comprovado que foram firmados contratos de

metas individuais com cada funcionário. Afirma que as planilhas apresentadas pelo recorrente (e-fls. 102/123 e 124) não mostram que as metas foram pactuadas previamente e que elas deveriam constar de um contrato individualmente formalizado com cada funcionário para terem validade.

O recorrente apresentou a sistemática de estabelecimento das metas em resposta à fiscalização (e-fls. 125):

“Resposta: Importante destacar que a formalização dos processos de avaliações de desempenho dos empregados do Banco Original é realizada através de contratação de empresa especializada que desenvolveu uma plataforma que a todos os envolvidos no processo tinham acesso.

Nessa plataforma existiam alguns processos com algumas etapas para a definição, validação e avaliação das metas de cada funcionário, além de registrar o resultado da avaliação de desempenho.

1º Processo – Contratação Nesse processo ocorrem algumas etapas para definição das metas individuais de cada empregado:

a) Definição das Metas Individuais – o empregado inseri na plataforma as metas estabelecidas para sua avaliação.

b) Aprovação/Revisão das Metas Individuais - o gestor do empregado revisa e aprova as metas inseridas.

2º Processo – Revisão das Metas Nesse processo ocorre a segunda fase de revisão das metas com a participação do gestor do empregado e o Departamento de Recursos Humanos

3º Processo – Avaliação de Metas Nesse processo ocorre a medição do desempenho do empregado, pelo seu gestor, com relação as suas metas individuais, sendo classificada em:

✓ Atendeu Parcialmente ✓ Atendeu ✓ Superou ✓ Excepcional

Após essa classificação o sistema apura a nota de desempenho que o empregado alcançou, dessa forma, apesar do acordo mencionar “contrato de metas” toda essa formalização é feita via sistema e a validação ocorre através de login.

Ocorre que por conta da quebra de relação comercial com a empresa desenvolvedora da plataforma de Avaliação de Desempenho de 2018, o Banco Original não possui mais acesso a ferramenta, sendo que a empresa disponibilizou apenas os arquivos a título de backup, localizamos apenas dois relatórios impressos gerados pelo sistema (Anexo 1)

De qualquer forma para complementar, geramos um relatório em arquivo Excel com o registro dos processos definição e validação das metas dos empregos contidos na lista do item 02 do Termo de Intimação Fiscal 01. (Anexo 2)”

Entendo que, quando a lei determina que o programa tenha regras claras e objetivas visa garantir que os trabalhadores conheçam previamente como se dará a sistemática de apuração dos lucros ou resultados que a empresa pretende alcançar. Nas palavras de Ivan Kertzman e Sinésio Cirino¹¹:

A existência de regras claras é uma forma de impossibilitar a discriminação dos empregados e de alcançar a própria finalidade do instituto criado. Se o objetivo é justamente estimular a produtividade dos empregados, nada mais correto do que se exigir que estes tenham conhecimento das regras do benefício proposto, pois, se assim não fossem, não seria possível a promoção de um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida, e o programa seria apenas forma de remuneração disfarçada.

No presente caso, entendo que os critérios e condições (premissas básicas) adotados constam do Acordo Coletivo, e o detalhamento das metas/objetivos, das diferentes funções, eram trazidos de forma mais detalhada no sistema interno adotado à época, que era alimentado por propostas do próprio colaborador, em acordo com os gestores, passando por um processo de revisão.

Assim, é possível verificar a clareza e a objetividade das regras do plano no próprio Acordo. O recorrente ainda apresentou exemplos de cálculo da PRO, com comprovação de que a metodologia prevista no Acordo Coletivo levou exatamente aos valores efetivamente pagos aos empregados.

A clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios de avaliação individual, de melhoramento contínuo, e assunção de responsabilidade dos funcionários com os resultados da empresa, a depender dos grupos de atuação e de acordo com o plano de cargos e carreira da empresa. Especialmente porque estes critérios também podem ser aferidos de forma objetiva, como demonstrado pelas telas do sistema, que estava disponível aos funcionários para acompanhamento durante todo o processo, tendo sido garantida a transparência necessária à sistemática.

Assim, entendo que os empregados de diferentes funções, ao alimentarem os sistemas de metas de avaliação negociaram com os gestores a metas a serem cumpridas, o que representa a formalização do contrato de metas individuais a serem perseguidas naquele ano. Há transparência e garantia de conhecimento das metas, o que garante que o plano siga as diretrizes legais.

3.3. Da Previsão de metas em sistema interno de avaliação de performance

A Autoridade Fiscal entende que a política interna para o funcionamento da parcela específica da PLR, ratificaria a inexistência de metas estabelecidas previamente e descumprimento do Acordo Coletivo, com a devida negociação entre as partes e a participação sindical.

¹¹ KERTZMAN, Ivan. CIRINO, Sinésio. Salário de Contribuição - A Base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados, 1ª ed. Ed. Salvador: Editora Juspodvm, 2007, p. 127.

O recorrente, por sua vez, argumenta que as regras básicas estariam identificadas no Acordo e que os empregados conheciam o sistema de avaliação de performance, seus critérios e metas de antemão. Como são muitos funcionários, diferentes realidades e objetivos funcionais seria impraticável trazer todo o detalhamento das metas individuais e critério de avaliação no corpo dos Acordo.

Entendo que assiste razão ao recorrente.

Em outras oportunidades, alguns julgados do CARF entenderam que a clareza do acordado não está comprometida, se as diretrizes do programa e as premissas da complementação também tenham sido objeto do Acordo:

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

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. **Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo** ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. **A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.** (Acórdão n.º. 2202-005.193, Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 08/05/2019.)

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão n.º 9202-003.105, já decidiu sobre o tema, concluindo pelo seguinte:

Ementa(s) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e

reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando foram devidamente informados aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

Recurso especial negado. (grifos acrescidos)

Em julgado posterior, a 2ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução da isenção. (Acórdão nº. 9202-007.012, Conselheira Relatora Ana Paula Fernandes, sessão de 20/06/2018.) (grifos acrescidos)

Dessa forma, entendo que seria impraticável que todos os detalhes de todos os empregados da empresa constassem no corpo do Acordo e que os empregados tinham

conhecimento das metas (que eram propostas por eles mesmos) e do sistema de avaliação de performance, que permitiu o acompanhamento do cumprimento das metas no decorrer do exercício e a confirmação dos cálculos realizados ao final.

Dessa forma, entendo que a avaliação realizada por meio de sistema interno da empresa não afasta a clareza do Acordo, muito pelo contrário, garante a transparência necessária do plano e sua implementação. O detalhamento dos critérios de avaliação individual previstos em sistema de avaliação da empresa tampouco sinaliza que as regras tenham sido impostas unilateralmente pela empresa ou tomadas em detrimento dos direitos dos empregados, pois as diretrizes do plano estão definidas no Acordo Coletivo, contendo as balizas necessárias para se calcular a Parcela Específica.

3.4. Do caráter contraprestativo e natureza salarial da Parcela Específica

A fiscalização alega que as variáveis relativas ao desempenho individual do empregado não poderiam ser consideradas metas, pois seriam atividades rotineiras e conexas ao cargo que ocupam, e que as metas não se relacionam diretamente com resultados da empresa. Entendeu, portanto, que *valores pagos em forma de retribuição ao trabalho do empregado e não à lucratividade da empresa não devem ser considerados como de participação nos lucros ou resultados*.

Como destacado anteriormente, entendo que a PRO negociada por meio do Acordo Coletivo, estabelecendo as regras para pagamento da participação aos empregados, de acordo com critérios de resultado e de acordo com plano de metas estabelecidas individualmente de acordo com os critérios de avaliação, tem natureza de participação nos lucros e resultados, e a autonomia da vontade das partes na negociação dos parâmetros do plano deve ser respeitada.

Apesar de terem sido separadas em dois componentes (Parcela corporativa +Parcela Específica), os valores foram pagos a título de PLR, as regras foram pré-estabelecidas e estão de acordo com a Lei nº. 10.101/2000, que prevê a possibilidade de fixação de planos de metas como forma de cálculo da PLR, incentivando uma forma de integração do capital e do trabalho.

O STJ já anulou autuações de PLR lavradas por entender, nas palavras do Ministro Luiz Fux que *“a evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados”* (REsp n. 865.489/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 26/10/2010, DJe de 24/11/2010).

Vale o destaque para trecho do voto vencido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão nº. 9202-010.171:

Essa liberdade negocial foi ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pela Reforma Trabalhista da Lei nº 13.467/17, valendo mencionar o art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros,

dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa e também, recentemente, pela Lei nº 14.020/2020, que embora não seja aplicável ao caso – como destacado acima, passa a prever que “a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

(...)

Partindo-se dessa premissa, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e, se for o caso, ratificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade fixados pela própria empresa e ratificados pelos empregados, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte, podendo ainda serem aceitos critérios subjetivos desde que intrinsecamente relacionados com o exercício da função do trabalhador.

Sendo assim, não vejo espaço para que a fiscalização discuta o sistema de avaliação usado para cálculo da PRO, pois tais tratativas foram regularmente negociadas pelos empregados e empregadores com a participação do Sindicato, estando dentro dos limites dos direitos que podem ser negociados coletivamente.

O Plenário do STF, ao apreciar o Tema nº. 1046/STF, reafirmou uma maior segurança constitucional aos Acordos Coletivos e Convenções Coletivas ao fixar a seguinte tese em repercussão geral:

São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis.

O voto do Ministro Gilmar Mendes ressaltou o histórico do sindicalismo no Brasil e a abrangência da previsão constitucional sobre a

É evidente, da leitura desses dispositivos, que o Constituinte estabeleceu uma margem de atuação para a livre negociação entre empregadores e trabalhadores. Definiu os limites negociais de modo **a conceder certa flexibilidade ao acordo e, ao mesmo tempo, garantir direitos que entendeu serem essenciais aos trabalhadores.**

(...)

Justamente por ser clara a opção do constituinte de privilegiar a força normativa dos acordos e convenções coletivas de trabalho, a jurisprudência recente do STF tem reconhecido que o debate sobre a validade de normas coletivas que afastam ou limitam direitos trabalhistas possui natureza constitucional.

Em outra passagem, o voto estabelece as diretrizes para que as normas coletivas sejam consideradas constitucionais, destacando a impossibilidade de acordos e convenções coletivas tratarem de parcelas justralhistas indisponíveis:

Isso conduz ao principal ponto desse princípio: a definição dos direitos absolutamente indisponíveis. Em regra, as cláusulas de convenção ou acordo coletivo não podem ferir um patamar civilizatório mínimo, composto, em linhas gerais, (i) pelas normas constitucionais, (ii) pelas normas de tratados e convenções internacionais incorporadas ao Direito Brasileiro e (iii) pelas normas que, mesmo infraconstitucionais, asseguram garantias mínimas de cidadania aos trabalhadores.

Assim, vê-se que o princípio da intervenção mínima na autonomia da vontade das partes por meio de negociações coletivas foi reconhecido como um direito constitucional, de modo que a administração tributária pode questionar os Acordos Coletivos que ofendam garantias de cidadania dos trabalhadores, o que não se vê no presente caso.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso para cancelar a autuação.

Dessa forma, deixo de apreciar os pedidos subsidiários.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa