



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.720723/2011-47  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-008.187 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Matéria** PLR - ACORDO PRÉVIO  
**Recorrente** BANCO ABC BRASIL S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008

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.

RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR DE COMUNICAR TAL SITUAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE. Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho e Emprego, para adoção das providências legais cabíveis.

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a

título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

**PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados.

Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

**MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. SUMULA CARF 119.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento integral e as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento relativamente à PLR, e, uma vez vencidas, mantiveram a exigência da multa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Autos de Infração relativos a contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, aí incluído o SAT/RAT, bem como aquelas devidas a terceiros, todas incidentes sobre pagamentos efetuados a título de PLR no período de 2/2006 a 12/2008.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 445/466.

A DRJ de São Paulo-I julgou procedente em parte o lançamento às fls. 958/998.

Por seu turno, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara julgou improcedente o Recurso Voluntário por meio do acórdão 2202-003.842 - fls. 1143/1168.

Às fls. 1176/1195 foram opostos Embargos pelo contribuinte, os quais foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 1239/1241.

Na sequência, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial às fls. 1249/1281, pugnando, ao final, fosse reformado o acórdão recorrido.

Em 15.12.17 - às fls. 1491/1502 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso no tocante às matérias:

I) assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR;

II) possibilidade de regras e metas fixadas genericamente no acordo de PLR serem complementadas por instrumento interno da empresa sem que isso implique, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR;

III) não comparecimento de representante sindical à reunião da comissão paritária constituída para deliberação e aprovação do acordo próprio de PLR, a despeito de comunicação do convite à entidade sindical, não é razão suficiente, por si só, para a incidência de contribuições previdenciárias sobre o PLR;

IV) pagamento de PLR em desatendimento ao requisito da periodicidade legal não faz incidir contribuições previdenciárias sobre todo o PLR, e sim somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei; e

V) retroatividade benigna - multa relacionada às Contribuições Previdenciárias relativamente a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 449, de 2008.

Ato contínuo, o sujeito passivo interpôs Agravo, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 1551/1555.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou - às fls. 1570/1587 - contrarrazões ao recurso do autuado, pugnando pelo seu desprovimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

### Do conhecimento.

O Recurso Especial é tempestivo. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso do contribuinte por meio da seguinte ementa (naquilo em que foi devolvido a reexame) e dispositivo:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.*

*O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano.*

*É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. O PLR que não conta com a participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. A definição ou detalhamento de regras em sistema interno, sem participação sindical, afasta a não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR. A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará..*

*MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Estando escorreita a tributação do PLR, como consectário legal, mantém-se a multa pelo descumprimento das obrigações acessórias de declarar tais bases de cálculo em GFIP, conforme artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991.*

*LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%). Precedentes desta Turma. Acórdãos 2202003.554, 2202003.555.*

[...]

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial ao recurso para: a) tributar apenas a PLR que excedeu à periodicidade semestral; b) reduzir a multa aplicada para trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96); c) determinar o recálculo da multa de descumprimento de obrigação acessória conforme o art. 32A da Lei 8.212/91.*

Rememorando, o Recurso Especial do contribuinte teve parcial seguimento quando do exame de sua admissibilidade, impondo-se a sua análise segundo as matérias apontadas alhures. Vamos a elas:

**A assinatura de acordo após iniciado o exercício, mas antes do seu fim, não implica incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR.**

Nesse ponto, noticiou o autuante que o Plano de PLR relativo ao exercício de 2007, com vigência no período compreendido entre 1/1/07 a 31/12/07, teria sido acordado somente em 30.11.07, não havendo o estabelecimento prévio de metas para aquele exercício.

Diante disso, aduziu o recorrente que lei não dispõe que o instrumento deva ser assinado previamente ao período em que seria aferida a participação nos lucros.

Prosseguiu afirmando que o acordo prévio estaria relacionado, apenas, ao programa de metas e/ou resultados, quando esse fosse adotado como critério de participação nos lucros e resultados.

E concluiu que inexistiria qualquer previsão legal da necessidade de formalização / assinatura do acordo previamente ao período de apuração de metas, mas tão somente que as condições e os critérios fossem negociados previamente.

*Data venia*, não comungo desse entendimento.

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 fôr 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 794/94<sup>1</sup>, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

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

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador, pelo seu esforço, 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.

---

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

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. Confirma-se:

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

(...)

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

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o **objetivo** que se espera do instrumento, que aqui ouso a 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 "**imediate**", 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 idéia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

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

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

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<sup>2</sup> pelo atingimento de metas.

Ainda como consequência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de

---

<sup>2</sup> "Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um "plus" em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual." trecho do voto condutor do acórdão 2401-003.025, de 15/58/13.

parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica**.

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, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

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.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

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.

Cumpre-me aqui tecer o seguinte esclarecimento quando, em determinada situação, estabeleci que as "assinaturas nos instrumentos de acordo", a depender de algumas circunstâncias, poderiam ser dispensadas para fins de atendimento à exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".

Naquela oportunidade, naquele caso em concreto, apresentei condições de cunho eminentemente subjetivo, quais foram:

- i) o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado;
- ii) a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes; e
- iii) não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Veja-se com isso, que as condições convergem para a imprescindibilidade de que os trabalhadores tenham, antes de o início do período aquisitivo, o preciso conhecimento das regras do jogo que foram, ao final de uma negociação, firmadas a assegurar-lhes, uma vez atingidas, uma participação na riqueza produzida pela empresa.

Nesse rumo, penso que a comprovação cabal da ocorrência dessas condições dá-se, **objetivamente**, pela assinatura do acordo em data anterior ao início do período aquisitivo.

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 quem? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração?

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

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

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

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

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, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

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

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

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai 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 esse o viés empregado, mas sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o

STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. 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.

**Possibilidade de regras e metas fixadas genericamente no acordo de PLR serem complementadas por instrumento interno da empresa sem que isso implique, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR.**

Quanto a este tema, apontou o autuante que o programa de PLR analisado apresentava as seguintes cláusulas:

*CLÁUSULA SEXTA - O PROGRAMA conta com um CONTRATO DE METAS, conforme modelo que representa o ANEXO I deste documento, que deve ser estabelecido de comum acordo entre o EMPREGADO e sua respectiva chefia no início do período de apuração (que será semestral). Este CONTRATO DE METAS tem duas partes, sendo a primeira composta por metas quantitativas e a segunda por metas qualitativas,*

*Parágrafo Primeiro - A ponderação entre o peso das metas qualitativas e quantitativas pode variar entre as áreas especificadas na Cláusula Quinta, conforme cada um dos respectivos Contratos de Metas a serem celebrados, ficando porém definido desde logo que para as metas quantitativas os pesos serão definidos como no mínimo de 50% e no máximo de 90% (para a somatória das metas) e, para as metas qualitativas o percentual necessário para integralizar 100% no CONTRATO DE METAS.*

*CLÁUSULA SÉTIMA - A apuração das metas se dará ao final do período avaliado e será atribuído a cada EMPREGADO, individualmente, um percentual de atingimento de metas. As metas quantitativas poderão receber o percentual máximo de atingimento de até 110% (cento e dez por cento) e as metas qualitativas poderão receber o percentual máximo de atingimento de até 100% (cem por cento).*

*Parágrafo Primeiro - Para os EMPREGADOS que atingirem menos do que 50% (cinquenta por cento) das metas quantitativas fica garantido o valor mínimo de 1 salário ao semestre ou o valor estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho dos Bancários, o que for maior.*

*Parágrafo Segundo - Os CONTRATOS DE METAS são individuais, semestrais e estabelecidos no início de cada período. Os períodos de apuração são de Janeiro à Junho e de Julho à Dezembro de cada ano. As avaliações ao final de cada período têm como objetivo apurar a contribuição individual na consecução do objeto social e na qualidade dos serviços, valores que assumem papel fundamental para o sucesso do BANCO. Logo, a qualidade e excelência destes valores nada mais são do que um reflexo também do grau das competências e habilidades dos funcionários do BANCO, segundo uma escala pré-*

*estabelecida, que toma em conta o histórico profissional de cada EMPREGADO, seu grau de instrução e as peculiaridades de suas funções dentro do BANCO. Portanto, a PLR atenderá a um sistema misto de mecanismo de aferição de resultados, composto pela aferição de metas quantitativas e qualitativas por cada um dos EMPREGADOS.*

*CLÁUSULA OITAVA - (...)*

*Parágrafo Único - Para o pagamento da PLR serão tomados como base: (i) o percentual de atingimento de metas por cada EMPREGADO, apurado a partir do respectivo CONTRATO DE METAS; (ii) o resultado financeiro do BANCO dentro do menor grau de quebra, quando possível até mesmo quebra individual, em outros casos de maneira coletiva, conforme especificado no ANEXO II, e (iii) uma alíquota de distribuição de resultado dividida entre os integrantes de cada uma das áreas discriminadas na Cláusula Quinta, observado o Anexo II e respeitando a estrutura hierárquica do BANCO, a fim de cumprir com o disposto no art. 2º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 10.101/00.*

E, na sequência, constatou e concluiu:

*5-39 Juntamente ao instrumento de negociação, sendo parte integrante deste, foi apresentado o Anexo I - **Contrato de Metas**, o qual traz o **modelo desse contrato** de metas, estabelecendo que as metas quantitativas ou objetivas serão em número mínimo de três e máximo de seis. Cada meta quantitativa deverá ter um peso mínimo de 10% e a somatória dos pesos dessas metas deverá ser 100%. Ademais, determina que cada empregado terá de uma a três metas qualitativas onde será avaliado em grau de proficiência. Cada meta qualitativa terá o peso mínimo de 30% e a somatória dessas metas deverá ser 100%.*

*5.40 No intuito de analisar o cumprimento dos dispositivos legais específicos sobre a PLR, o **banco foi intimado a apresentar, por amostragem, os Contratos de Metas**, bem como a Base de Composição de Cálculo dos valores pagos a título de PLR e respectivos Demonstrativos de Apuração das Metas e de Avaliação de Desempenho.*

*5-41 Em relação aos **Contratos de Metas**, foram observadas **algumas irregularidades** na amostragem apresentada, tais como: (a) **nenhum deles demonstra a data de estipulação e conhecimento das regras acordadas, nem a data de sua ciência pelas partes**; (b) **alguns deles não possuem a assinatura do gestor e/ou do colaborador**; (c) **alguns deles não apresentam metas qualitativas**; e (d) **outros não contêm metas quantitativas ou as possuem em número inferior ao previsto no acordo.***

*5.42 Não foram apresentadas, contudo, as Bases de Composição de Cálculo dos valores pagos a título de PLR e respectivos Demonstrativos de Apuração das Metas e de Avaliação de Desempenho.*

*5.43 Desta feita, não ficaram comprovadas as bases de composição de cálculo dos pagamentos de PLR, nem a forma de avaliação qualitativa e quantitativa procedida pela empresa. Ademais, não há que se falar em conhecimento prévio dos objetivos individuais, uma vez que os relatórios apresentados durante a auditoria não possuem data que comprove quando tais metas passaram a ser de conhecimento do empregado.*

*5-44 Sendo assim, as "avaliações" de desempenho apresentadas pela empresa não demonstram como cada resultado obtido se converte em valor, cabendo observar, ainda, que não foi encontrado qualquer documento que componha e explique os valores pagos a título de PLR com relação à fixação de direitos previstos nos instrumentos de negociação.*

*5.45 E novamente temos aqui o desrespeito às normas que regem a distribuição de PLR pelas empresas, uma vez que não se comprovou que o conhecimento das metas pelos empregados foi prévia e não se demonstrou o cumprimento ao acordado pelo Plano de PLR e suas reuniões atualizadoras através da apresentação das Avaliações Qualitativa e Quantitativa dos funcionários. Não foi possível, desta forma, saber se os valores pagos a título de PLR estão ou não de acordo com os acordos que as regem.*

Por sua vez, sustentou o recorrente que os “Contratos de Metas” apenas detalhariam numericamente as metas fixadas nos Programas Próprios conforme a realidade individualizada de cada empregado. Ou seja, as metas teriam sido negociadas com a comissão e constariam clara e objetivamente do acordo firmado, apenas ocorrendo seu detalhamento quantitativo no sistema interno de maneira pormenorizada.

Já o aresto recorrido, após citar o decidido no acórdão 9202-004.307, de 20/7/16, não corroborou a tese defensiva nos seguintes termos:

*E em outro ponto, que analiso conjuntamente com este, apontou a Recorrente a questão das metas e resultados a serem atingidos estarem definidos em sistemas internos, dizendo que os **contratos de metas** estão contidos em sistema eletrônico interno. As metas são posteriormente imputadas no denominado "sistema de homologação". **Tais metas são homologadas e inseridas do chamado "sistema de produção". Ou seja, nessa sistemática, o representante sindical não participou nem poderia mesmo participar de qualquer negociação de metas estabelecida entre empregados e empregador. (destaquei)***

Nesse ponto, penso que instrumentos que contém cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo tenham sido previamente pactuados. Assemelham-se a um "cheque em branco" assinado pelo empregado em que não se sabe, por ocasião do acordado, quando, quanto, como e pelo quê será efetuado o saque.

Nesse mesmo sentido foi o acórdão 9202-007-492, de 17/6/19, com destaque para o excerto a seguir, extraído de seu voto vencedor:

*Veja-se que para a caracterização de regras claras e objetivas, faz-se necessário a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço e tais mecanismos devem estar integralmente presentes nos instrumentos de celebração dos acordos, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição. Nos termos da lei, dos instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e necessariamente objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, o que não se verifica no caso concreto.*

*Constata-se, por conseguinte, que restou claramente descumprido mais esse requisito legal, o que impõe a manutenção do lançamento.*

**Não comparecimento de representante sindical à reunião da comissão paritária constituída para deliberação e aprovação do acordo próprio de PLR, a despeito de comunicação do convite à entidade sindical, não é razão suficiente, por si só, para a incidência de contribuições previdenciárias sobre o PLR.**

Quanto a este tópico, o recorrente reforça a tese de que a convocação do sindicato para participar das negociações - por si só - atenderia as exigências legais para este tema, independentemente de ter havido, ou não, sua efetiva participação nas tratativas.

Não veja dessa forma.

Em recente julgado<sup>4</sup> esta turma firmou o entendimento acerca da imprescindibilidade da efetiva participação do sindicato na negociação.

Reproduzo, a seguir, excerto do voto vencedor naquela oportunidade, o qual adoto como razões de decidir.

*Acerca desse assunto, o inciso III do art. 8º da Constituição Federal estabelece que “ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”. Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade ao disposto na Lei Maior. Até porque, também há norma constitucional (art. 8º, VI) que impõe aos sindicatos a obrigação de participar das negociações coletivas de trabalho.*

*As disposições acima referidas não deixam dúvidas de que a participação dos sindicatos em processos de negociação não se trata de mera faculdade. Trata-se de diretriz de caráter obrigatório cujo propósito é “a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria” ou das categorias profissionais representadas pela entidade, sendo a ela defeso, por determinação constitucional, escusar-se de cumprir o seu mister.*

<sup>4</sup> Acórdão 9202-007.364, de 28/11/18

*Não se pode olvidar, contudo, do argumento que a empresa vem apresentando desde a impugnação segundo o qual a ausência de representante no sindicato na comissão paritária teria decorrido da recusa deliberada da entidade representativa dos trabalhadores em participar do processo negocial. Todavia, embora reconheça bastante razoável esse argumento, não o considero como suficientemente hábil a justificar o descumprimento da regra contida no inciso I da Lei 10.101/2000.*

*É que a Lei nº 10.101/2000 exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações. Eventual recusa da entidade em participar das tratativas a respeito da PLR não tem o condão de excluir a exigência legalmente estatuída uma vez que há norma voltada para a resolução de situações dessa natureza.*

*Verificada a recusa do sindicato em cumprir seu dever constitucional, deveria o sujeito passivo recorrer às soluções fixadas no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, cuja reprodução mostra-se imperiosa:*

Art. 616 Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 3º Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 424/69)

§ 4º Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

*Com base na norma trabalhista, diante da negativa do sindicato em atender à convocação feita pelo contribuinte, deveria esse ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do*

*Trabalho, para que se procedesse sua convocação compulsória. Não tendo sido adotada a medida ora mencionada, e sem a presença, em referidas comissões, de um representante indicado pela entidade de classe, tem-se que o pagamento da PLR foi feito em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.*

*A respeito da premissa estampada no voto vencedor da decisão fustigada e repisada nas contrarrazões do sujeito passivo, de que, ao caso concreto, não seria inaplicável o art. 616 da CLT, pois referido dispositivo se dirigiria especificamente à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, entendo que, muito embora esse artigo esteja inserido no título da norma trabalhista relacionado às convenções coletivas de trabalho, o texto legal em momento algum faz esse tipo de restrição, sendo, por essa razão, aplicável às negociações coletivas em geral, na esteira do que estabelece o inciso VI do art. 8º da Constituição.*

*Conclui-se assim, que a falta de participação do representante sindical nas negociações para pagamento da PLR caracteriza-se como descumprimento injustificável da lei que regulamenta o benefício (Lei 10.101/2000, art. 2º, I), atraindo a incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do desatendimento o disposto a alínea "j" 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.*

**Pagamento de PLR em desatendimento ao requisito da periodicidade legal não faz incidir contribuições previdenciárias sobre todo o PLR, e sim somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei.**

Aqui, sustentou o autuante que como poderia ser observado pela amostragem consignada nos Anexos V, VI e VII - Demonstrativos dos Pagamentos de PLR Realizados em 2006/2007/2008, teria havido casos em que para o mesmo beneficiário existiram três pagamentos dentro do mesmo ano.

A seu turno, o voto condutor do acórdão guerreado assim se pronunciou quanto ao tema:

*Vale então destacar que, efetivamente, a Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga dessa forma.*

*Discordo, data venia, de Acórdãos proferidos neste CARF de que, no caso, a incidência da contribuição deveria dar-se, então, somente sobre as parcelas que excederam a periodicidade de duas vezes no mesmo ano civil. **Ou o pagamento da PLR se dá de acordo com a lei ou não, não podendo estar "meio de acordo com a lei".***

*Cito mais uma vez o Acórdão 2302002.844, Sessão de 19/11/2013:*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.  
PERIODICIDADE.

(...) A descaracterização do plano de participação nos lucros ou resultados atinge todas as regras e pagamentos a ele relativos. Não se pode cindi-lo para se considerar parte dos pagamentos como cobertos pelo exceção legal e parte não. Não podem ser aproveitadas apenas as condições ou pagamentos que, isoladamente, estejam de acordo com a Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano.(sublinhei)

*E chamo a atenção de que a Lei 10.101, de 2000, fala que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados, não fazendo distinção se esses pagamentos se deram em virtude de CCT ou de acordo próprio aos quais aludem os incisos I e II do artigo 2º.*

Já o recorrente aduziu que os pagamentos teriam se dado acima da periodicidade legal, eis que se viu obrigado, pelas regras dispostas em sua Convenção Coletiva de Trabalho, em realizar os pagamentos nas exatas datas por eles fixadas, que não coincidiam com as datas estabelecidas em seu plano próprio.

Não obstante este Conselheiro já ter, no passado, acompanhado voto condutor no sentido indicado pelo paradigma, é dizer, admitindo-se a incidência somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei, melhor apreciando o tema, e em especial atentando-se para as razões de decidir do aresto vergastado, sou levado a admitir que o descumprimento da periodicidade imposta resulta em macular todo os pagamentos realizados supostamente a título de PLR. Mesmo porque, como bem assinalou aquele relator, admitindo-se que os pagamentos àquele título pudessem se dar "meio de acordo com a lei", estar-se-ia oportunizando que eventuais pagamentos de abono, prêmio, gratificação ou comissão pudessem estar sendo efetuados como se PLR fossem.

Ou seja, a periodicidade imposta pela lei tem como propósito garantir que a PLR não venha a substituir ou a complementar a remuneração devida ao empregado.

Em recente julgado desta Turma<sup>5</sup>, a então Relatora, aderindo ao voto do relator na Câmara baixa, firmou o entendimento de que "ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte". Confira-se:

*Ou seja, da transcrição dos trechos muito bem delineados pelo julgador a quo, não se trata de mera diferença. Ademais, o legislador é claro quando descreve que no art. 3º que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Descabido nesse caso, qualquer interpretação de que as parcelas acima do limite legal, visa complementar.*

<sup>5</sup> Acórdão 9202-007.697, de 27/3/19

*Assim, ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade. Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restou descumprido o requisito da periodicidade assim como já apreciado pela Turma a quo.*

### **Retroatividade benigna - multa relacionada às Contribuições Previdenciárias relativamente a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 449, de 2008.**

Por fim, quanto a esta matéria, o recorrente, após asseverar que o acórdão recorrido teria reconhecido a validade da sistemática adotada pelo Fisco, que consistiu em comparar a multa de ofício (75%) com as duas multas anteriormente existentes, uma pelo descumprimento da obrigação principal e outra pelo descumprimento da obrigação acessória, noticiou que segundo a jurisprudência deste E. Conselho, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória e a multa pelo descumprimento da obrigação principal não podem ser comparadas entre si, mas apenas de forma individualizada.

Confira-se o comparativo promovido pela Fiscalização:

Anexo VIII – Comparativo de Multas de Obrigações Acessórias							
Comp	GFIP Após MP 449	Multa Anterior	AI 68	Total Anterior	Multa Atual	Total Atual	Multa Menos Severa
02/2006	não	142.762,95	15.235,70	157.998,65	446.134,20	446.134,20	Anterior
03/2006	não	5.414,75	15.235,70	20.650,45	16.921,10	16.921,10	Atual
08/2006	não	124.967,10	15.235,70	140.202,80	390.522,19	390.522,19	Anterior
09/2006	não	9.192,23	15.235,70	24.427,93	28.725,70	28.725,70	Anterior
10/2006	não	16.776,74	15.235,70	32.012,44	52.427,31	52.427,31	Anterior
02/2007	não	149.096,22	15.235,70	164.331,92	465.925,67	465.925,67	Anterior
03/2007	não	5.078,40	15.235,70	20.314,10	15.870,02	15.870,02	Atual
05/2007	não	1.128,00	4.700,00	5.828,00	3.525,00	3.525,00	Atual
08/2007	não	654.039,58	15.235,70	669.275,28	2.043.873,70	2.043.873,70	Anterior
09/2007	não	3.283,80	13.682,50	16.966,30	10.261,88	10.261,88	Atual
10/2007	não	14.650,55	15.235,70	29.886,25	45.782,96	45.782,96	Anterior
11/2007	não	1.540,13	6.417,21	7.957,34	4.812,91	4.812,91	Atual
12/2007	não	79.622,55	30.471,40	110.093,95	248.820,47	248.820,47	Anterior
02/2008	não	871.000,58	15.235,70	886.236,28	2.721.876,82	2.721.876,82	Anterior
03/2008	não	17.635,75	15.235,70	32.871,45	55.111,73	55.111,73	Anterior
05/2008	não	75,56	314,84	390,40	236,13	236,13	Atual
08/2008	não	1.518.140,63	30.471,40	1.548.612,03	4.744.189,46	4.744.189,46	Anterior
09/2008	não	20.420,56	30.471,40	50.891,96	63.814,24	63.814,24	Anterior
11/2008	não	29.386,69	30.471,40	59.858,09	91.833,40	91.833,40	Anterior
		<b>3.664.212,77</b>	<b>314.592,85</b>	<b>3.978.805,62</b>	<b>11.450.664,89</b>	<b>11.450.664,89</b>	

No caso em exame é de se aplicar o Enunciado de Súmula CARF nº 119, de observância obrigatório por este Colegiado, a teor do artigo 72 do RICARF. Veja-se:

#### *Súmula CARF nº 119*

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art.*

Processo nº 16327.720723/2011-47  
Acórdão n.º **9202-008.187**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.611

---

*44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)  
Mauricio Nogueira Righetti