



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720775/2016-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.158 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros e resultados, realizada nos termos do inciso XI do artigo 7º da CF, constituindo instrumento de integração entre o capital e o trabalho, para incentivar a produtividade, está sujeita aos requisitos constantes da Lei 10.101/2000, dentre os quais a prévia formalização de acordo, do qual devem constar regras claras e objetivas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. VIABILIDADE LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na hipótese de não pagamento do crédito tributário no devido prazo legal, é perfeitamente viável, em face das pertinentes disposições legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir da Convenção Coletiva de Trabalho, vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, relator, que negou provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 14-65.406 - 12ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a sua impugnação.

Adoto, em parte, o relatório do acórdão recorrido por sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Relatório Fiscal - fundamentos do lançamento fiscal.

A Fiscalização em Relatório Fiscal e-[fls. 161/2251](#) informa, em síntese:

Este Relatório é parte integrante dos Autos de Infração lavrados, correspondendo a diferenças de contribuições sociais apuradas pela fiscalização, abaixo relacionadas, e correspondentes respectivamente:

Contribuição Previdenciária da Empresa ou do Empregador: à parte patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT sobre Participação nos Lucros dos Empregados; e

Contribuição para Outras Entidades e Fundos: à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA sobre Participação nos Lucros dos Empregados.

As razões específicas que deram ensejo ao lançamento fiscal e os documentos, com base nos quais foi realizado o lançamento fiscal foram assim descritos:

Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as remunerações aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros dos Empregados, pagas em desacordo com a legislação específica, sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias.

Foram examinados durante a auditoria fiscal documentos tais como Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, Guias da Previdência Social -

GPS, Convenções, Acordos Coletivos e Programas Próprios de Participações nos Lucros, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF.

Após fixar a legislação de regência (a Lei n.º 10.101/2000, cujos dispositivos transcreve), a Fiscalização ressalva que suas constatações baseiam-se nos seguintes documentos:

Diante do exposto, resta clara a necessidade de serem analisadas as condições em que a verba em comento é ajustada e paga para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, excluída da tributação por força constitucional, bem como da legislação previdenciária.

Para tanto vejamos a situação concreta em apreço. A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco de Investimentos Credit Suisse, cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2012, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

(i) Acordos de Participação em Lucros ou Resultados em 2011 e 2012; e (ii) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2011 e 2012.

(...).

5.16 Iniciaremos nossa análise pelos Acordos de Participação em Lucros ou Resultados vigentes para os pagamentos realizados no exercício de 2012. São eles:

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados em 2011, celebrado em 22 de julho de 2011, entre, de um lado, o Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S.A., e de outro lado, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2011 e término em 31 de dezembro de 2011; e

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados em 2012, celebrado em 30 de julho de 2012, entre, de um lado, o Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S.A., e de outro lado, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2012 e término em 31 de dezembro de 2012.

Transcreve, a seguir, estipulações dos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros e Resultados em 2011 e 2012 e de seus respectivos anexos, não sem antes ressaltar que:

5.17 Preliminarmente, faz-se necessário verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Fixação de parcela mínima, desvinculada do lucro ou resultado.

Em face das transcritas estipulações, faz a seguinte ressalva, quanto ao pagamento de “parcela mínima obrigatória

Iniciando nossa análise pelo corpo dos Acordos Coletivos de PLR em 2011 e 2012, observamos que o Parágrafo Quinto da Cláusula Terceira dos Acordos Coletivos institui certo montante como um valor mínimo a ser pago através de tais planos, valor esse que será acrescido à participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos. Observa-se que tal parcela mínima possui caráter obrigatório, sendo igual para todos os empregados, não havendo qualquer relação entre o seu pagamento com cumprimento de metas, produtividade ou lucro.

Claro resta que tais valores adicionais não dependem do atingimento de quaisquer metas pré-estabelecidas pelos instrumentos de negociação da PLR. Ora, independentemente do esforço individual, os empregados receberão uma parcela fixa adicional garantida a título de participação, a qual será paga ainda na hipótese de prejuízo contábil no exercício.

Sem embargo, a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, ainda mais quando são pagos mesmo na eventualidade de prejuízo no exercício,

posto que representam uma espécie de “prêmio”, com montantes pré-determinados a todos, recebidos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado e ainda que não haja lucro, em desacordo com o art. 1º, e o § 1º do art. 2º ambos da Lei n.º 10.101/00.

Menciona o Acórdão n.º 2803-003.935 da 3ª. Turma Especial da 2ª. Seção de Julgamento, de 04/12/2014, do qual consta:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E FUNCIONÁRIOS. PORCENTAGEM FIXA DESVINCULADA A LUCRO OU RESULTADO. CRITÉRIOS.

Para fins de não incidência sobre as verbas pagas a empregados a título de PLR, é necessário que os critérios sejam vinculados à resultado e lucro, com metas bem definidas.

(...)

No caso em questão, efetivamente, a pactuação de porcentagens fixas (20%) sobre o próprio salário do funcionário e limitadas a valores fixos pagos a outros funcionários (motoristas), desnatura a finalidade da legislação, que vincula tais pagamentos aos resultados e lucros da empresa. Observe-se que tanto o disposto no art. 7º, XI, da Constituição Federal, regulado pelo art. 2º, da Lei n. 10.101/2000, e art. 28, § 9º j, da Lei n. 8.212/1991, que são claros a determinar que os valores pagos a título de PLR devem ser vinculados dos valores aos lucros ou ao resultado da empresa. A estipulação de porcentagens fixas simplesmente incidentes sobre o salário, sem apresentar o aumento de produção ou rentabilidade das atividades da empresa, demonstram apenas um aumento de salário, não a transformação do trabalhador em participante do sucesso ou fracasso da empregadora, o que é a finalidade das empresas: elemento de integração de capital e trabalho. Assim, o caso presente demonstra uma tentativa de mascaramento de remuneração pelos serviços em lucro. Ou seja, conforme o art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, demonstra-se a ocorrência da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias em questão. (...)

Fixação de critérios de fixação do PLR - clareza e objetividade.

Passa, então, a Fiscalização a tratar dos critérios de avaliação dos eventuais beneficiários, considerando a data em que foram fixados tais critérios e os correspondentes períodos de avaliação:

Consoante a Cláusula Terceira do Anexo I, anualmente será efetuada uma Avaliação de Desempenho de cada empregado, avaliação esta estruturada em duas ou três fases: (a) estabelecimento de metas no primeiro trimestre, (b) revisão intermediária, se necessário, e (c) avaliação final em dezembro.

A princípio faz-se necessário questionar o momento de estabelecimento das regras para recebimento da PLR, já que no caso concreto questiona-se como poderá tal processo efetivar-se nas fases anteriormente descritas, uma vez que os Acordos Coletivos de PLR do banco em apreço foram celebrados em julho de 2011 e em julho de 2012 e os anexos determinam que o estabelecimento de metas será realizado no primeiro trimestre do ano calendário. Ora, como poderiam ser estabelecidas metas relacionadas a acordos que nem sequer foram celebrados? De pronto, denota-se a impossibilidade de comprovação do estabelecimento, de acordo com a legislação pertinente, de objetivos ou metas a serem atingidos pelos beneficiários da participação em questão, uma vez que deveriam ser realizados antes mesmo da celebração dos acordos que lhes dariam origem.

Além do mais, constatando que os instrumentos de negociação não expunham objetivamente as metas a serem cumpridas, a Fiscalização requisitou informações complementares:

Diante da impossibilidade de conhecimento das metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR diretamente nos seus instrumentos de negociação, durante a auditoria foi solicitada a apresentação do Sistema Interno de Metas e Avaliações, denominado My Performance, constante da Cláusula Terceira do Anexo I. Segundo tal anexo, esse sistema, que envolve todos os funcionários em cargos de negócio,

gerenciais e não-gerenciais, contém as avaliações em função das quais os ratings individuais para pagamento da PLR são estabelecidos.

Prestadas as informações pelo Contribuinte e tendo analisado-as, assim as avaliou a Fiscalização (ressalvando a falta de constatação de interveniência do sindicato da categoria):

Pois bem, nenhuma das correspondências apresentadas comprova o estabelecimento prévio de metas individuais pelos Acordos de PLR. Os e-mails exibidos durante a auditoria demonstram inclusive que os objetivos são definidos pelos próprios empregados, os quais posteriormente os discutirão com seus gestores, e que tais procedimentos ocorreram anteriormente às assinaturas dos respectivos Acordos Coletivos de PLR, não constando dos mesmos e sem que da negociação tenha participado um representante do sindicato da categoria, como previsto em lei. Além disso, para o ano calendário de 2012, vemos inclusive que a Revisão Semestral deu-se, ela também, antes da celebração do acordo coletivo que a rege.

Ressalva e reitera a falta de fixação dos “objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se torne beneficiário da participação. Conclui, assim, que não estaria atendido o requisito legal que exige o prévio estabelecimento de “regras claras e objetivas.

Os instrumentos de negociação em apreço não apontam em momento algum os objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se tome beneficiário da participação. Fala-se sim reiteradamente em cumprimento de metas e resultados, em avaliação de desempenho, mas não se apresentam em nenhum momento as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.

Diante do exposto, não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas pelos acordos que regulam o pagamento da Participação nos Lucros no caso presente. Constata-se que é o próprio empregado que define, antes mesmo da celebração dos acordos de PLR, os objetivos que farão parte de seu instrumento de avaliação, afrontando de modo viral a legislação específica sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação de um representante do sindicato da categoria, as quais visem incentivar a produtividade!!

Nestas circunstâncias, a Fiscalização avalia, então, os procedimentos do Contribuinte, em face das pertinentes exigências legais:

Sabemos que a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que metas sejam definidas a posteriori, pelo empregado, ou mesmo entre empregado e gestor, ou que, devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

Passa, então, a abordar a existência de estipulações que se referem a “metas individuais, de área e globais”, questionando e concluindo:

A mesma Cláusula Terceira do Anexo I estabelece que anualmente será realizada uma Avaliação de Desempenho, a qual levará em conta aspectos de performance, dentre os quais o cumprimento de metas individuais, de área e globais.

Ora, os Acordos de PLR em tela resumem-se à simples citação da existência de metas individuais, metas de área e metas globais. Podemos, conquanto, nos perguntar: Quais as metas individuais a serem atingidas? Quais os critérios de avaliação a serem utilizados? Quais os mecanismos de aferição do cumprimento de tais metas? Ou ainda: Quais são as áreas de atuação? Quais são as metas a serem atendidas em cada área? Quais as metas globais a serem atingidas? Quais os mecanismos de aferição quantitativos e qualitativos das metas globais e de área? Quais os critérios de avaliação

do cumprimento das metas? Pois bem, os acordos aqui tratados não respondem a nenhuma das nossas indagações. Eles não apontam as informações necessárias para que o empregado conheça os objetivos a serem atingidos, os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição que possibilitaram o recebimento do benefício.

A Fiscalização buscou, então, analisar o que seriam as “Avaliações de Desempenho Individual”, requisitando, para tanto, as informações e documentos pertinentes. Recebidas os documentos correspondentes, a Fiscalização assim avaliou a situação:

Tendo sido intimado a apresentar uma amostragem das Avaliações de Desempenho Individual que deram origem aos pagamentos de PLR realizados durante o exercício de 2012, citadas no referido Anexo I, o banco exibiu os originais e respectivas traduções juramentadas das Avaliações Finais de 2011 e 2012 dos empregados cujos nomes iniciam-se pelas letras “A”, “N” e “S”.

Na parte inicial das Avaliações de Desempenho exibidas encontra-se o nome do empregado, o nome do gerente principal, a fase da avaliação (final de ano 2011 ou final de ano 2012), a situação do documento (se o gerente “completou” e “declarou final”) e a data final declarada.

Em seguida são dispostos os objetivos individuais, divididos em Objetivos de Contribuição e Objetivos de Competência. A seção Objetivos de Contribuição inicia-se com uma nota de avaliação do gerente (Contribuição Total Avaliação do Gerente) e uma nota de autoavaliação pelo empregado (Contribuição Total Autoavaliação). A seguir aparecem os comentários do gerente (Comentário Geral do Gerente) e do funcionário (Comentário da Contribuição Geral do Funcionário), quando existentes. No caso de haver ainda um gerente avaliador adicional, seu nome e comentário será aqui realizado (Gerente Avaliador Adicional - Comentário sobre a Contribuição). Lembramos que tais objetivos de contribuição e de competência não são citados nos Acordos de PLR e seus anexos.

Para cada um dos Objetivos de Contribuição são apontados os subitens seguintes: Objetivo, Medição, Atividade/Autoavaliação (nem sempre presente), Situação, Prioridade e Data-alvo. O número de objetivos por empregado é bastante variável, não sendo possível compreender a razão de alguns possuírem uma dezena deles e outros um ou até nenhum.

A seção seguinte, Objetivos de Competência, inicia-se com uma nota de avaliação do gerente (Competência Geral Avaliação do Gerente) e uma nota de autoavaliação pelo empregado (Competência Geral Autoavaliação). A seguir aparecem os comentários do gerente (Comentário Geral do Gerente) e do funcionário (Comentário da Contribuição Geral do Funcionário), quando existentes. No caso de haver ainda um gerente avaliador adicional, seu nome e comentário será aqui apontado (Gerente Avaliador Adicional - Comentário sobre a Competência).

Em continuação aparecem os subitens: Abordagem Proativa, Comportamento com Princípios, Parceria, Liderança de Pessoal e Habilidades Profissionais. No início de cada um desses subitens temos a nota recebida do gerente (Avaliação do Gerente) e do próprio empregado (Autoavaliação). Salientamos que não é possível conhecer a natureza de tais subitens e que os mesmos não são mencionados nos Acordos de PLR e seus Anexos.

Cada subitem apresenta ainda colunas com os critérios de avaliação utilizados para as cinco possíveis notas a serem obtidas, a saber: C - Insatisfatório, B - Precisa Desenvolver, A - Forte, AA - Excelente e AAA - Excepcional. Ao término dos subitens dos Objetivos de Competência aparece a nota final percebida: Desempenho Global Avaliação e Desempenho Global Autoavaliação, esta última por vezes em branco. Lembramos que tais critérios de avaliação e suas descrições não são encontrados nos Acordos de PLR, nem de seus Anexos.

Analisando o procedimento de avaliação apresentado, a Fiscalização assim o avaliou:

Não puderam ser localizadas, em nenhum local das Avaliações de Desempenho, as assinaturas dos avaliados e dos avaliadores, nem as datas em que os objetivos foram

propostos, as datas das avaliações ou as datas de conhecimento da avaliação pelos avaliados. Existe somente no início do formulário a ‘Data Final Declarada’, que supomos ser a data de encerramento da avaliação. Ademais, não são esclarecidas as naturezas dos Objetivos de Contribuição e dos Objetivos de Competência, os quais não se encontram citados nos Acordos Coletivos de PLR, nem de seus Anexos. Outrossim, não nos foi possível conhecer pelos formulários os mecanismos de aferição dos Objetivos de Competência. De igual forma, não são apontados os critérios de avaliação dos Objetivos de Contribuição. Por sua vez, os mecanismos de aferição dos Objetivos de Contribuição e os critérios de avaliação dos Objetivos de Competência, constantes dos formulários exibidos, não se encontram consignados nos Acordos Coletivos de PLR e seus Anexos.

Além de tudo, as Avaliações de Desempenho Individual de 2011 e 2012, apresentadas durante a auditoria, não evocam em nenhum momento a existência e correspondente avaliação de metas das áreas e/ou metas globais, como consta explicitamente dos Acordos Coletivos de PLR. Em contrapartida, das avaliações apresentadas consta o componente da Autoavaliação, sobre o qual não há referência nos Acordos de PLR, não sendo possível desta forma saber de sua possível influência no cálculo da participação em questão.

Observa-se pela descrição dos Objetivos de Contribuição, constantes das referidas Avaliações de Desempenho, como os transcritos a seguir, que estes são definidos pelos próprios empregados, sendo que muitas vezes são compostos de frases escritas em primeira pessoa. Ademais, diversas das metas apontadas são de caráter eminentemente subjetivo. Vejamos:

(...).

Então, a Fiscalização passa a analisar a formalização da avaliação que teria sido realizada em caso. Novamente registra a ocorrência da formalização de critérios claros e objetivos:

Salienta-se que não foram observadas mudanças qualitativas ou quantitativas de relevo nas metas encontradas nas Avaliações de Desempenho, relativas aos anos-base 2011 e 2012, apresentadas à auditoria. Na maioria dos casos os objetivos para cada empregado continuaram os mesmos com o passar do tempo.

Verifica-se que, na documentação acima descrita, não há comprovação das datas de fixação e de conhecimento das metas ou objetivos por parte dos beneficiários da PLR. Além disso, não existe a confirmação da data de conhecimento do resultado da avaliação pelo avaliado. Não constam, igualmente, o cálculo da PLR, nem o valor da PLR a ser recebida. Verifica-se a existência de locais destinados a comentários do gerente e do colaborador, mas que, muitas vezes, encontram-se em branco. Não são encontradas igualmente as assinaturas do avaliado e do avaliador.

Invoca, então, a Fiscalização, nova decisão do CARF (Acórdão 2202- 003.438, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de 14/06/2016), do qual transcreve:

De fato, o sistema empregado para pagamento da PLR através de “programas próprios” envolvia a fixação de metas, negociadas entre empregados e gestores, usando um sistema eletrônico interno de comunicação. Essa negociação ocorria no início de cada ano e os empregados conheciam suas metas, isso é corroborado pelas três testemunhas, mas parece-me cristalino que não havia qualquer participação de representante sindical, mesmo evidenciada pelo método empregado na negociação.

Essa negociação, a meu ver, estaria ferindo o disposto no inciso I, do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000 e também vai contra a tese do recorrente de que não pagava qualquer PLR na forma de tal dispositivo, encontrando-se seus “dois planos” incluídos no inciso II. Se, comprovadamente, havia uma negociação individual, que era registrada em sistema próprio, acompanhada ao longo do ano por empregado e gestor, como dizer que a mesma era resultado de convenção coletiva ou acordo coletivo, se para cada empregado, de cada setor, havia regras distintas, como atestaram as testemunhas. Onde está o “coletivo”? Onde está a participação sindical? (gn)

Cite-se:

Acórdão n.º **2301-004.053 - 3a** Câmara / **1a** Turma Ordinária, Sessão de **14/05/2014**

PLR SEM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. INDEVIDO.

O PLR que não conta com participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. Ainda que o sindicato manifeste formalmente a sua discordância na votação dos membros que comporão a representatividade da categoria, ele é obrigado a participar das reuniões e de todas as formalidades. Caso ocorra recusa há como ser compelido a pronunciar, seja pelo Ministério Público do Trabalho ou pelo Judiciário, (gn)

Contribuinte que não esgota todos os viés para compelir o sindicato a participar formalmente do PLR possui culpa, razão pela qual não deverá ter seu plano considerado como regular.

Só posso concluir que esses pagamentos eram um bônus de eficiência, um prêmio ao funcionário que atingia meta a ele estabelecida. Nada tinha a ver com acordo coletivo, nada tinha a ver com a categoria dos bancários. Não vejo aqui um “instrumento de integração entre o capital e o trabalho” previsto no caput do artigo 1º da Lei n.º **10.101/2000**.

Complementando, ressalva a falta de clareza e critérios na demonstração da “medição” dos “Objetivos de Contribuição” (seguem algumas anotações registradas no respectivo documento, para evidenciar a falta de clareza):

5.51 Em relação aos mecanismos de aferição das metas estabelecidas, os formulários apresentados possuem o campo medição para os Objetivos de Contribuição, o qual normalmente encontra-se preenchido com frases nas quais é impossível de se identificar o real mecanismo de aferição. Em alguns casos tais campos exibem mecanismos subjetivos ou ainda inexistentes. No caso dos Objetivos de Competência não são apontados os mecanismos de aferição dos mesmos. Vejamos a seguir alguns dos mecanismos de aferição apontados nos Objetivos de Contribuição:

Chego ao local dos eventos antes da administração, banqueiros e convidados, para supervisionar a disposição das mesas, a mesa de recepção, os equipamentos de áudio e vídeo, e para testar o CD de apresentação antecipadamente.

Tem surtido bons resultados. A equipe tem tomado decisões importantes em suas tarefas.

Feedback da equipe via 360 e outros canais.

Estarei de posse das exigências/normas de qualidade claramente definidas e documentadas (de acordo com as Dimensões de Qualidade) entre eu mesmo/minha equipe e meus/nossos fornecedores e recebedores.

Políticas e Procedimentos criados e atualizados no sharepoint e divulgados para os envolvidos.

(...)

Para corroborar seu entendimento, faz referência e transcreve mais outra decisão do CARF (Acórdão n.º 9202-004.307, 2ª Turma, 20/07/2016).

A seguir, acrescenta novas ressalvas aos critérios determinantes das “Avaliações de Desempenho” (seguem, também, alguns exemplos do que a Fiscalização considera “encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho”):

De mais a mais, nas Avaliações de Desempenho para cada objetivo traçado existe a indicação de “prioridade”, sendo que em nenhum momento dos Acordos Coletivos e seus Anexos se explica o que vem a ser essa “prioridade”, quais seus graus e como é utilizada.

Indispensável salientar que os objetivos ou metas apontados, nas referidas Avaliações de Desempenho, na maior parte das vezes, nada mais são do que encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho, tais como as abaixo destacadas:

Reuniões normais individuais com subordinados diretos sobre Aprendizado, Desenvolvimento de Carreira e todos os objetivos acordados.

Reuniões normais de equipe para distribuir informações de forma tempestiva.

Discussões para definição de objetivos significativos com os subordinados diretos.

Supervisionar os eventos externos, como almoços de apresentação da Administração no Rio e São Paulo.

Acompanhar a troca da tubulação de ferro (deteriorada) por tubulação de PVC do sistema de sprinklers dos 4 andares do CS.

Orientar e acompanhar as atividades dos aprendizes na manutenção.

(...)

Complementa, assim, o que se poderia considerar falta de fixação de critérios objetivos na determinação do direito ao PLR:

De mais a mais, o próprio Parágrafo Primeiro da Cláusula Terceira do Anexo I aos Acordos Coletivos de PLR de 2011 e 2012 estabelece que são considerados elementos relevantes na avaliação dos empregados aspectos como cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da empresa, os quais são meros encargos habituais dos trabalhadores da empresa.

A Fiscalização expõe, então, quais seriam os fundamentos lógicos, capazes de distinguir remuneração de participação nos lucros e resultados, justificando a isenção de contribuições previdenciárias sobre a parcela paga a tal título:

Como visto anteriormente, a Participação nos Lucros ou Resultados visa o alinhamento das estratégias organizacionais com atitudes e desempenho dos empregados, permitindo uma maior participação e empenho dos trabalhadores na produtividade da empresa, participação esta que deve ser além do seu esforço ordinário decorrente do contrato de trabalho, proporcionando, conseqüentemente, atração, retenção, motivação e comprometimento dos colaboradores na busca de melhores resultados empresariais.

Sendo um instrumento de integração entre capital e trabalho, bem como de estímulo à produtividade das empresas, busca-se por meio da regra isentiva proporcionar vantagens competitivas às empresas que regularmente implementem mecanismos efetivos de integração e participação de seus empregados, sem que com isso haja substituição da remuneração devida. Decorre daí a norma de desvinculação do pagamento da PLR da remuneração em geral.

Tal incentivo à produtividade dá-se mediante o pagamento de um valor adicional à remuneração do empregado, além do salário e demais benefícios regulamente recebidos por este, como uma forma de estimulá-lo a um desempenho acima do ordinário e inerente ao contrato laboral. Desta feita, faz-se necessário que a PLR retrate um objetivo extraordinário a ser atingido pelo trabalhador.

Ora, o desempenho regular, rotineiro e ordinário do empregado, o qual é decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário, enquanto que o desempenho extraordinário, visando atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa e que excedam aos resultados históricos, é remunerado por intermédio da PLR, em valores anteriormente fixados nas negociações coletivas.

Observa-se, outrossim, que a Nota 2 ao Parágrafo Segundo da Cláusula Terceira do Anexo I determina que a apuração dos pontos será realizada por área, dividindo-se o montante total da PLR destinado àquela área pela soma dos pontos atribuídos aos

funcionários lotados nela. Ademais, a Cláusula Quarta do Anexo I estabelece que o valor total de PLR a ser distribuído será definido pela Diretoria dos Bancos, levando em conta o comportamento do mercado no período e o desempenho do conglomerado financeiro. Contudo, em nenhum momento os Acordos de PLR e seus anexos apontam a forma como será realizada a divisão do montante total pelas diferentes áreas, impossibilitando, dessa forma o cálculo pelo empregado de quanto irá ganhar.

Diante de tais circunstâncias, expõe seu entendimento acerca das práticas e critérios adotados pelo Contribuinte:

Diante do exposto, não encontramos nos Acordos de PLR ora tratados a fixação das regras claras e objetivas, isto é, dos objetivos a serem atingidos pelos empregados para a percepção do benefício, nem a fixação dos mecanismos de aferição e critérios de avaliação do cumprimento destes. A única referência que se faz a tais objetivos, ainda que sem a comprovação da data de conhecimento destes pelos empregados, encontra-se nas Avaliações de Desempenho, feitas a posteriori dos acordos com metas definidas pelos próprios beneficiários e sem a participação de um representante sindical, sendo que tais objetivos, ainda, restam adstritos a encargos habituais dos trabalhadores, ou seja, sem que haja a recompensa dos colaboradores pela superação e performance aplicada na busca dos resultados organizacionais.

Patente que o direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado, decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo nos acordos de PLR qualquer viés de incentivo à produtividade que justificasse a Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da empresa, nas circunstâncias encantadoras da Lei nº 10.101/00.

Resta manifesto que o sistema acima descrito, e empregado pelo banco no pagamento da PLR, nada mais é do que uma avaliação que servirá mecanismo gerencial e como referência para o pagamento de remuneração variável em geral. Estamos diante, portanto, de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR.

Não há, portanto, como se falar em regras claras e objetivas, em metas pré-estabelecidas pelos acordos que gere o pagamento da Participação nos Lucros no presente caso, afrontando de modo virai a legislação específica sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente com a participação sindical!!

Vale-se de outra decisão do CARF (Acórdão nº 2401-004.036, 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, 26/01/2016).

Ainda se referindo à “Avaliação de Desempenho ” destaca o que considera fora do “mundo dos objetos ” e “nitidamente abstratos

Em prosseguimento à análise, já foi anteriormente ressaltado que, em muitos casos, as metas ou objetivos, apontados a posteriori por intermédio das Avaliações de Desempenho, não se referem ao mundo dos objetos, sendo nitidamente abstratos, contrariando a exposição precedente sobre as exigências legais nesse aspecto. O mesmo pode se dizer de alguns dos critérios de aferição apontados nessas avaliações, os quais demonstram-se manifestamente subjetivos, além de carecerem de clareza na determinação, como os seguintes:

Tem pouco interesse em novas ideias, problemas ou experiências.

Mostra ímpeto, paixão e atitude de “posso fazer” de fora consistente.

Desafia o status quo e contribui de forma consistente para a mudança.

Geralmente tem integridade pessoal mas, às vezes, pode não demonstrar o melhor julgamento sobre como suas ações são percebidas ou quais riscos poderiam representar.

E autêntico(a) e cândido(a) em tudo que faz: não tem medo de falar abertamente, cuida muito bem da reputação do banco.

(...).

Transcreve, a seguir, doutrina a respeito:

Da pena de Sérgio Pinto Martins retiramos valioso comentário a respeito da subjetividade dos critérios, *ipsis verbis*

Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa. (Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas, São Paulo: Atlas, 1999, p. 150).

Retoma a discussão dos requisitos legais da caracterização do PLR, acentuando a exigência de prévio estabelecimento de critérios claros e objetivos, assim como a interveniência de representante da classe trabalhadora, concluindo acerca do que considera falta de cumprimento dos requisitos legais:

Sabemos que a legislação específica demarca que a Participação nos Lucros ou Resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, metas sejam definidas a posteriori, entre empregado e gestor, ou que, devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes.

Da leitura dos acordos, que aprovam o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados em apreço, é impossível a qualquer empregado conhecer de antemão não só as metas individuais necessárias ao recebimento da PLR, bem como os critérios de sua avaliação individual, os mecanismos de aferição ou os valores a que terá direito, tamanha a carga discricionária prevista no processo. Os trabalhadores poderão se questionar. Quais são as metas globais necessárias para o recebimento do benefício? Quais as metas da minha área de atuação que deverão ser alcançadas? Quais as minhas metas individuais para obter o direito à PLR? De que forma serei objetivamente avaliado? Como o resultado da avaliação de desempenho terá impacto na PLR a receber? Quanto de PLR vou receber?

Diante da inexistência de respostas às indagações acima, denota-se, a impossibilidade de identificar, nos instrumentos decorrentes da negociação, as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Isto posto, não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas e dos critérios objetivos de avaliação e mecanismos de aferição que deverão ser utilizados.

Salienta-se, ainda, que a existência de uma Avaliação de Desempenho apenas demonstra que foram estabelecidas metas entre os empregados e seus gestores e que foram realizadas avaliações individuais, mas não que os critérios mensurados foram negociados e pactuados previamente com os empregados, com a devida participação de um representante sindical. Ademais, ainda que houvessem sido fruto de negociação prévia, os objetivos expressos nas avaliações apresentadas demonstraram-se desadequados ao enquadramento dos acordos aos fundamentos legais, eis que restritos ao cumprimento de quesitos ordinários da relação laboral, além de compreenderem certos critérios de natureza claramente subjetiva.

Ante o exposto, vemos que do Plano de PLR em apreço não consta a determinação detalhada das metas a serem atingidas e os respectivos critérios objetivos de avaliação e mecanismos de aferição. Não se sabe nem como o alcance dos objetivos impactará o cálculo da participação. Tal quadro inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Por conseguinte, não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas e seus critérios de avaliação.

Vale-se novamente de manifestações doutrinárias, destacando a exigência de critérios claros e objetivos e a natureza do instituto legal (integração do trabalho e do capital).

Então, faz seu balanço das constatações:

5.83 Isto posto, verifica-se que o banco remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, posto que os acordos utilizados não incentivam a produtividade, vez que não preveem regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários, nem seus mecanismos de aferição e critérios de avaliação, além de estabelecerem a existência de uma parcela mínima obrigatória de PLR de igual valor para todos os empregados e sem relação com qualquer plano de metas. Os objetivos são definidos diretamente pelos próprios empregados nas Avaliações de Desempenho, sem a participação do representante sindical, sem reproduzir metas previamente estabelecidas no corpo dos Acordos de PLR, e sendo, em geral, compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos. Ademais, os mecanismos de aferição e critérios de avaliação, encontrados somente nas Avaliações de Desempenho e não nos Acordos de PLR, apresentam caráter eminentemente subjetivo.

Transcreve novos Acórdãos do CARF.

Passa, então, a tratar do denomina “problemas gerais” dos documentos que formalizaram o PLR.

Fixação de critérios de determinação do PLR - aspecto temporal.

Ressalva a exigência legal de que a negociação deve ser estabelecida e concluída previamente em relação ao período de aquisição do respectivo direito:

Primeiramente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Coletivos de PLR em 2011 e 2012, bem como as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2011 e 2012, em análise, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado aqui é exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Logo, uma negociação entre empresa e seus empregados faz-se necessária para que haja harmonia com o objetivo legal de contribuir para uma melhoria das relações entre capital e trabalho.

Ressalvando que ambos os acordos (relativos aos anos de 2011 e 2012) foram assinados apenas em julho dos respectivos anos e destaca, inclusive, que a CLT, nos termos dos artigos 614 e 615 determina, quanto à vigência dos acordos e convenções coletivas:

Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de

28.01.1967)

§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.01.1967)

(..).

Art. 615 (...)

§ 1º O instrumento de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação de Convenção ou Acordo será depositado para fins de registro e arquivamento, na repartição em que o mesmo originariamente foi depositado observado o disposto no art. 614. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.01.1967)

§ 2º As modificações introduzidas em Convenção ou Acordo, por farsa de revisão ou de revogação parcial de suas cláusulas passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de (gn)

E assim, conjugando as exigências legais, até então abordadas, resume:

5.97 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo.

Ressalva (e transcreve) a existência de decisões da Justiça do Trabalho manifestando-se contra a retroatividade de condições estabelecidas em acordos e convenções coletivas de trabalho e do CARF, acerca da exigência da prévia formalização dos documentos, em relação ao respectivo período a que se refere à PLR.

Concomitância de pagamentos a título de PLR.

A Fiscalização discute, também, a prática de pagamentos de PLR com mais de um fundamento, como convenção ou acordo coletivo e acordo próprio, destacando as distorções, abusos e simulações que podem eventualmente ser praticadas:

5.107 Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa aos Acordos Coletivos de PLR em 2011 e 2012 com aquela decorrente das Convenções Coletivas em 2011 e 2012, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 21 de junho de 2016: Não houve compensação entre Planos de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) no período sob análise.

(..).

Ora, a Lei nº 10.101/00 não deixa margem a dúvidas e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Em continuidade ao exposto, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

No caso dos acordos ora questionados, foram apontados, por amostragem, no Demonstrativo PLR x Salário Anual 2012, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos.

Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2012, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 3,13% a 128,32%.

Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores apontam a mais de 120% de seus salários anuais, apesar de já termos visto que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição salarial. Ademais, atenta-se que muitos empregados recebem valores muito altos em relação à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. E evidente que tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário “oficial” que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados.

E constata, em relação à prática de valores a título de PLR em valores até mesmo superiores ao salário nominal:

E consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

Disparidades de valores pagos a título de PLR.

Ataca, também, a disparidade de valores pagos a empregados de uma mesma empresa:

Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou uma forma de complemento salarial?

Ora, o fundamento da PLR é a contribuição direta que de um lado os empregados e de outro a empresa possam ter para o desenvolvimento desta última, por intermédio de obtenção de lucros ou resultados que passam a ser almejados por ambas as partes. Tal entendimento fica claro na redação do artigo 218, §4º da Constituição Federal de 1988, a qual preconiza que

...a lei apoiará e estimulará as empresas (...) que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Desta feita, não se evidencia aqui base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

Menciona decisões judiciais e administrativas que abonam esta tese.

Resume as premissas de que valeu para descaracterizar os correspondentes pagamentos como PLR:

Em resumo, o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados em apreço não observou o conjunto das regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/00, tendo sido verificado pela auditoria:

Ausência de Incentivo à Produtividade (garantia de parcela mínima fixa; não pactuação prévia de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação; objetivos definidos a posteriori pelos próprios empregados, sem a participação sindical, constituídos de encargos ordinários decorrentes do contrato de trabalho, e com critérios de avaliação de caráter subjetivo; distribuição altamente desigual entre beneficiários);

Retroatividade dos Instrumentos de Negociação (não pactuação prévia das metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori pelos próprios empregados sem participação sindical);

Ausência de Regras Claras e Objetivas (não estipulação de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori pelos próprios empregados sem participação sindical; utilização de objetivos rotineiros e ordinários na definição de metas; presença de critérios subjetivos de avaliação; garantia de parcela mínima fixa);

Substituição ou Complementação dos Salários (distribuição de participação em valores relevantes em relação à remuneração dos trabalhadores, chegando mesmo a sobrepujá-la);

Pagamento por Múltiplos Instrumentos (utilização de diversos instrumentos de negociação sem que haja compensação).

Esclarece os critérios determinantes dos valores considerados:

5.125 Isto posto, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica e foram incluídos no presente lançamento.

(...).

No caso em tela, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

Os montantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados por Beneficiário 2012, tendo sido obtidos a partir de informações constantes em planilhas fornecidas pela empresa ora notificada. As rubricas de pagamento das participações e as contas contábeis nas quais encontram-se escrituradas são apresentadas no Demonstrativo PLR Empregados: Rubricas da Folha de Pagamento x Contas Contábeis. Tais dados foram extraídos e confirmados através das folhas de pagamento e da contabilidade do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos digitais. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

A Fiscalização conclui, prestando outras informações gerais, acerca da auditoria fiscal, inclusive sobre existência de anexos e demonstrativos; sobre documentos e elementos que serviram de base e demais informações acerca do encerramento dos trabalhos e formalização da notificação ao Contribuinte.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 524/568):

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros e resultados, realizada nos termos do inciso XI do artigo 7º da CF, constituindo instrumento de integração entre o capital e o trabalho, para incentivar a produtividade, está sujeita aos requisitos constantes da Lei 10.101/2000, dentre os quais a prévia formalização de acordo, do qual devem constar regras claras e objetivas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. VIABILIDADE LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na hipótese de não pagamento do crédito tributário no devido prazo legal, é perfeitamente viável, em face das pertinentes disposições legais.

Em face da referida decisão, da qual foi cientificada em 08/06/2017 (fl.573), a contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls. 576/661) em 06/07/2017, alegando, em síntese, que:

- 1) Não obstante o Acordo Coletivo de Trabalho ter sido assinado em 22/07/2011, suas cláusulas já eram do conhecimento dos empregados, uma vez que se repetiam ao longo dos anos, não tendo descumprido o requisito legal de regras claras e objetivas ajustadas previamente. Não há nenhuma exigência na lei que

estabeleça que o ajuste tem de ser prévio ao ano-base a que se refiram. Há inúmeros precedentes do CARF nesse sentido.

- 2) A Fiscalização considerou que a PLR foi paga com base em mais de um instrumento de negociação coletiva (CCT e ACT), o que supostamente contrariaria a Lei n. 10.101/2000, irregularidade afastada pela decisão recorrida.
- 3) A DRJ manteve a autuação pela falta de ajuste prévio, da inexistência de regras claras e objetivas e de participação do sindicato no programa interno denominado *my performace*. Em que pese ter mantido a autuação, a referida decisão somente abordou aspectos do acordo de 2011, não sendo objeto de análise as CCT/2011 e CCT/2012.
- 4) A CCT/2011 não analisada pela decisão recorrida, que lastreou o pagamento de janeiro/2012 previa a mera existência de lucro como incentivo à produtividade, fato de se repetiu para a CCT/2012, que lastrou o pagamento de outubro/2012.
- 5) Da possibilidade de PLR com base em instrumentos distintos e desnecessidade de compensação.
- 6) Da existência de regras clara e objetivas no Acordo de 2011 e da utilização do programa/sistema *my performace*.
- 7) Não houve disparidade na relação PLR x salário, sendo que de 165 empregados, um montante de 115 receberam PLR que não ultrapassaram 3 salários mensais.
- 8) A contribuição ao INCRA é indevida, como já reconheceu a Procuradora Geral da República em RE com repercussão geral reconhecida pelo STF.

É o relato do necessário.

Voto Vencido

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Do Mérito

Da Participação nos Lucros e Resultados

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

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;

(...) (grifos nossos)

Lei n.º 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena. O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória n.º 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei n.º 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei n.º 10.101/2000, d eixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000. Nesse contexto, logicamente, os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei n.º 10.101/2000, temos que, afora os parâmetros nela estabelecidos, não constam regras detalhadas sobre as características dos acordos a serem celebrados, de forma que os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do art. 2º, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

As disposições contidas na Lei n.º 10.101/2000, nos permitem inferir, portanto, que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passa-se à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei n.º 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

A Lei nº 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações. O Acórdão CARF nº 2401-00.545, de 19/08/2009, é nesse sentido:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Com essas considerações, pode-se perceber que o objetivo do legislador é a integração do trabalhador na empresa, não de forma aleatória, mas efetiva, de modo que uma melhor produtividade, melhor eficiência, ou melhores índices alcançados pelo empreendimento resultem na participação dos empregados no capital social.

Para tanto, a Lei 10.101/2000, pressupõe a existência de regras, as quais, efetivamente, devem ser cumpridas pelas partes.

As partes acordantes são os empregados e o empregador, mas sempre com a participação do Sindicato dos trabalhadores, seja através de um representante indicado pela entidade (inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000), seja por instrumento de Convenção ou Acordo Coletivo de trabalho (inciso II do referido artigo 2º).

A decisão de piso afastou duas questões ventiladas no recurso e que não serão objeto de nossa abordagem, porquanto eventual entendimento diverso desse julgador não poderia alterar a decisão recorrida para prejudicar a recorrente. São elas: a possibilidade de

concomitância de pagamentos a título de PLR lastreados em instrumentos coletivos distintos (ACT e CCT) e o recebimento de parcela fixa na ocorrência de lucro. Nesse último ponto, a decisão de piso ressaltou que a irregularidade consistiu apenas na ausência de pactuação prévia.

Em relação à concomitância dos pagamentos a título de PLR, a recorrente sustenta que a decisão recorrida não se manifestou acerca dos pagamentos que tiveram como supedâneo a CCT. Em verdade, referida decisão não acolheu o entendimento da Fiscalização nesse tocante, admitindo a possibilidade de haver mais de um pagamento lastreado em instrumentos distintos, respeitando-se a compensação prevista na legislação de regência. Houve um parcial provimento da impugnação nesse aspecto, sem alteração prática no lançamento do crédito tributário, uma vez que este se manteve por outros motivos que não guardaram pertinência com os ditames estabelecidos pela Lei n. 10.101/2000.

Dessa forma, entendo que a decisão de piso analisou os pagamentos efetuados pela recorrida a título de PLR, independentemente de seu instrumento, seja CCT ou ACT.

Resta, pois, verificar, para as demais situações apresentada nos autos, se foram perseguidos nos acordos celebrados os ditames estabelecidos pela legislação de regência.

- Participação de representante sindical nas negociações.

- Existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

- Os pagamentos efetuados a título de PLR excederem “várias vezes” o salário base dos empregados, o que denotaria o caráter retributivo de tais verbas, pelo que deveriam integrar a remuneração.

- Pactuação prévia.

Da Participação da entidade sindical

Consoante relatado, os pagamentos efetuados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) e Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) apresentaram algumas irregularidades. Contudo, o principal instrumento de pagamento do PLR da recorrente, o plano próprio intitulado de *My Performace*, teve a participação sindical questionada pela Fiscalização, isso porque o ACT de apenas ratificar os termos do programa de *My Performace*.

A situação descrita acima se repete para todos os instrumentos de negociação coletiva. As principais metas estipuladas e critérios de aferição estabelecidos para o pagamento do PLR constaram apenas do *My Performace*, sendo certo que o ACT reconhece e ratifica um modelo que não é do seu conhecimento.

Resta evidente, portanto, que tal reconhecimento e ratificação não tem o condão de demonstrar que os programas próprios observaram o disposto no artigo 2º, inciso I, e §1º, incisos I e II, da Lei nº 10.101/2000:

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

Assim, entendo que, de fato, não há participação sindical para a formação da PLR da recorrente, carecendo de um dos requisitos estabelecido em lei para sua plena regularidade.

Da fixação de regras claras e objetivas

Quanto a este aspecto, cumpre ressaltar que assiste razão à Fiscalização quando afirma que o ACT 2011 não previa a existência de metas. Cabia ao programa *My Performace* a estipulação dos critérios para pagamento da PLR:

São considerados elementos relevantes na avaliação dos empregados os seguintes aspectos, variando conforme aposição dos empregados: contribuição para os resultados da empresa, cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da empresa.

A ausência de participação do sindicato na criação do programa *My Performace* será objeto de abordagem em tópico específico.

Verificou-se que, em alguns casos, que as metas eram definidas pelos próprios empregados, os quais posteriormente os discutiam com seus gestores. Não se pode confirmar o momento em que as metas eram estipuladas e quando foi dado conhecimento aos empregados dos resultados das avaliações.

Da mesma forma, depreende-se da análise do referido programa que o mesmo não previa de forma clara os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição dos resultados. E ainda, as metas eram subjetivas e dependiam de condutas e esforços relacionados ao mero cumprimento do contrato de trabalho, tais como o cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da empresa.

É forçoso reconhecer, portanto, que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Tudo dependia do critério subjetivo do avaliador. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de notas individuais dentro de um intervalo previamente conhecido, não guardando as notas aplicadas nenhum parâmetro estabelecido.

Destarte, entendo que não existia regras claras e objetivas um plano de PLR que dependa da avaliação subjetiva do chefe dos empregados

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura da PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

É sabido que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2000 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, entendo que a formalização da PLR deverá se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência.

Em relação a data da assinatura do plano, assim dispõe o art. 2º da Lei nº10.101/2000:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

No caso dos autos, os pagamentos só ocorreram em data posterior à formalização do ACT assinado em 22/07/2011, contudo, uma questão se revela essencial ao deslinde do feito, o fato de que o programa *My Performace* previa avaliações trimestrais. Assim, não seria possível fazer as duas primeiras avaliações, já que o ACT só foi assinado após o fim do segundo trimestre.

Diante da peculiaridade do caso concreto, entendo que o mesmo não atende ao aspecto temporal em relação à prévia pactuação das regras e metas a serem alcançadas.

Da PLR como substituição da remuneração

É certo que a lei não limita os pagamentos de PLR ao empregado, mas a mesma é taxativa ao prevê que tais pagamentos não podem substituir ou complementar a remuneração do empregados.

A Lei nº 10.101/2000 em seu art. 3º veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar caso a caso, a tentativa de burla à lei.

Em seu recurso, a contribuinte tenta demonstrar que a maior parte dos seus empregados (115 de 165) não recebiam PLR superior a 3 salários mensais. Contudo, admite que três empregados recebiam de PLR montantes que correspondiam a até 9 salários mensais.

Não é razoável que um empregado receba a título de PLR quase o mesmo montante de salário anual, sem que essa verba venha a ser considerada como substituta da remuneração. Nesses caso, não interessa se são 3 ou 115 empregados, a meu ver, bastaria um obreiro para descaracterizar todo o programa.

Destarte, é imperioso reconhecer que os pagamentos efetuados sob o manto da imunidade, devem ser considerados como integrantes do salário de contribuição, eis que pagos em desacordo com os ditames estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

Da contribuição ao INCRA

Insurge-se a recorrente quanto ao não cabimento da contribuição ao INCRA. Essa discussão, hoje, é alvo de repercussão geral. Serão apreciadas pelo Supremo os REs [603.624/SC](#) e [630.898/RS](#), em que será analisada a possibilidade de exigência das contribuições devidas ao Incra e ao Sebrae sob o regime introduzido pela referida emenda. Entretanto, até a presente data não há decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

Assim, não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei nº 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Entretanto, a argumentação do recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, deixo de conhecer as alegações afetas à constitucionalidade de normas, como é o caso da contribuição destinada ao INCRA.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ao contrário da tese defendida pela recorrente, a aplicação de juros sobre a multa de ofício é plenamente regular, na medida em que este faz parte do crédito tributário correspondente apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito tributário junto com o tributo.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário e de acordo com o CTN esse decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

O § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, por sua vez, preconiza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as vertentes multas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonogado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Tal deve ser a linha de raciocínio para a exegese do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, entendo que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

A matéria não comporta mais discussão em sede administrativa, a teor da Súmula Vinculante CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nesses termos, sem razão a recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator Designado

Em que pese o costumeiro acerto bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar apenas em relação aos valores pagos em decorrência das Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs 2011 e 2012.

De acordo com a RECORRENTE, o pagamento da PLR em janeiro/2012 foi parte oriundo do Acordo Próprio 2011 (rubrica “PLR PPR”) e parte oriundo da CCT 2011 (rubricas “PLR CCT” e “ADIC PLR CCT”). Por sua vez, o pagamento realizado em outubro de 2012 foi totalmente oriundo da CCT 2012 (rubricas “ANT PLR CCT” e “ANT ADIC PLR CCT”).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 161 e ss), os pagamentos realizados a título de PLR pela RECORRENTE foram descaracterizados por:

- ausência de regras claras e objetivas;
- ausência de incentivo à produtividade;
- substituição dos salários (disparidade dos valores pagos);
- pagamento por múltiplos instrumentos; e
- retroatividade dos instrumentos de negociação.

No entanto, no que diz respeito aos CCTs, nem a fiscalização nem o acórdão da DRJ apontam que tais instrumentos (CCTs) descumpriram o requisito das regras claras e objetivas, ou que eles não incentivaram à produtividade. No entender deste Conselheiro, esses dois pontos foram voltados exclusivamente para o ACORDO PRÓPRIO firmado pela RECORRENTE.

Quando tratou do tema envolvendo o incentivo à produtividade e as regras claras e objetivas no Relatório Fiscal, a autoridade lançadora mencionou apenas o ACORDO PRÓPRIO firmado pela RECORRENTE, embasando suas constatações no Sistema Interno de Metas e Avaliações (denominado *My Performance*) e nas Avaliações de Desempenho Individual, instrumentos que estão ligados somente ao ACORDO PRÓPRIO (itens 5.15 a 5.86 – fls. 165/203).

Tanto que a autoridade fiscal somente passa a discorrer sobre as CCTs a partir do item 5.87, quando tratou dos problemas gerais. Neste ponto, discorreu sobre: (i) a celebração retroativa dos instrumentos de negociação (5.88 a 5.103); (ii) o pagamento por múltiplos instrumentos (itens 5.104 a 5.112); e (iii) a PLR como substituição dos salários (itens 5.113 a 5.124).

Contudo, verifica-se que a questão envolvendo a alegação de pagamento de PLR como substituição dos salários (disparidade dos valores pagos) não envolve as CCTs, já que o pagamento delas decorrente era um valor que poderia ficar entre 90% e 220% do salário mensal de cada empregado (ver Cláusula 1ª, item I, das CCTs – fls. 77 e 85). Ou seja, os pagamentos de PLR que representaram a variação de 3,13% a 128,32% do salário anual (item 5.115 do Relatório Fiscal) ou os “*valores equivalentes a 15, 20 salários mensais*” (conforme decisão da

DRJ – fl. 563) certamente não tiveram origem nas CCTs, mas sim nos ACORDOS PRÓPRIOS, pois, como visto, as CCTs estabeleciam limites que faziam com que os pagamentos fossem inferiores a esta disparidade apontada pela fiscalização.

A título de exemplo, pode-se constatar que 220% do salário mensal corresponde a 18,33% do salário anual. Este percentual não chega perto da PLR paga a alguns beneficiários, correspondente a mais de 120% dos seus salários anuais, conforme apontou a autoridade fiscal no item 5.115.

Portanto, pode-se entender que os pagamentos realizados em decorrência das CCTs foram descaracterizados em razão:

- (i) da celebração retroativa dos instrumentos de negociação (itens 5.88 a 5.103 do Relatório Fiscal); e
- (ii) do pagamento realizado por múltiplos instrumentos (itens 5.104 a 5.112 do Relatório Fiscal).

Feitos esses esclarecimentos, passo a discorrer sobre a questão pela qual entendo devem ser afastados do lançamento os valores pagos em decorrência das CCTs.

Conforme exposto pelo Ilustre Conselheiro Relator em seu voto, a DRJ entendeu estarem superadas duas questões objeto de recurso: a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR lastreados em instrumentos coletivos distintos (ACT e CCT), conforme fl. 562; e a possibilidade de pagamento da PLR em valores fixos condicionado a um resultado previamente estabelecido, conforme fl. 562. Transcrevo abaixo trecho do voto do Relator:

“A decisão de piso afastou duas questões ventiladas no recurso e que não serão objeto de nossa abordagem, porquanto eventual entendimento diverso desse julgador não poderia alterar a decisão recorrida para prejudicar a recorrente. São elas: a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR lastreados em instrumentos coletivos distintos (ACT e CCT) e o recebimento de parcela fixa na ocorrência de lucro. Nesse último ponto, a decisão de piso ressaltou que a irregularidade consistiu apenas na ausência de pactuação prévia.

Em relação à concomitância dos pagamentos a título de PLR, a recorrente sustenta que a decisão recorrida não se manifestou acerca dos pagamentos que tiveram como supedâneo a CCT. Em verdade, referida decisão não acolheu o entendimento da Fiscalização nesse tocante, admitindo a possibilidade de haver mais de um pagamento lastreado em instrumentos distintos, respeitando-se a compensação prevista na legislação de regência. Houve um parcial provimento da impugnação nesse aspecto, sem alteração prática no lançamento do crédito tributário, uma vez que este se manteve por outros motivos que não guardaram pertinência com os ditames estabelecidos pela Lei n. 10.101/2000.

Dessa forma, entendo que a decisão de piso analisou os pagamentos efetuados pela recorrida a título de PLR, independentemente de seu instrumento, seja CCT ou ACT.

Resta, pois, verificar, para as demais situações apresentada nos autos, se foram perseguidos nos acordos celebrados os ditames estabelecidos pela legislação de regência.

- Participação de representante sindical nas negociações.

- Existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

- Os pagamentos efetuados a título de PLR excederiam “várias vezes” o salário base dos empregados, o que denotaria o caráter retributivo de tais verbas, pelo que deveriam integrar a remuneração.

- Pactuação prévia.

(...)

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura da PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

É sabido que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2000 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, entendo que a formalização da PLR deverá se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência.

Em relação a data da assinatura do plano, assim dispõe o art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

No caso dos autos, os pagamentos só ocorreram em data posterior à formalização do ACT assinado em 22/07/2011, contudo, uma questão se revela essencial ao deslinde do feito, o fato de que o programa My Performace previa avaliações trimestrais. Assim, não seria possível fazer as duas primeiras avaliações, já que o ACT só foi assinado após o fim do segundo trimestre.

Diante da peculiaridade do caso concreto, entendo que o mesmo não atende ao aspecto temporal em relação à prévia pactuação das regras e metas a serem alcançadas.”

Ou seja, conforme entende o próprio Conselheiro Relator, já se encontra superada a questão envolvendo a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR mediante CCT e ACORDO PRÓPRIO, bem como a legitimidade de PLR paga em valores fixos condicionado a um resultado previamente estabelecido (no caso das CCTs, o lucro), já que a DRJ não acolheu o entendimento da Fiscalização nesse tocante.

Portanto, no presente caso, o único requisito que esbarraria o reconhecimento das CCTs como instrumento legítimo de PLR seria a suposta celebração retroativa dos instrumentos de negociação (itens 5.88 a 5.103 do Relatório Fiscal)

Contudo, ao contrário do que entendeu o ilustre Relator, verifico que as CCTs não foram celebradas de forma retroativa, uma vez que foram assinadas apenas 1 mês após o período da respectiva vigência.

Sobre o tema, peço vênia para fazer uma breve introdução com trechos extraídos de voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, cujas lições utilizo como razões de decidir:

“Falta de ajuste prévio.

(...)

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

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

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

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

(...)

Nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei n.º 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.”

No caso concreto, a CCT 2011 foi assinada em outubro/2011, porém, conforme sua Cláusula 5ª, o seu período de vigência foi de 01/09/2011 a 31/08/2012 (fl. 79). O mesmo fato pode ser observado em relação à CCT 2012, cuja vigência foi de 01/09/2012 a 31/08/2013 (fl. 87), sendo a mesma assinada em outubro/2012.

Ora, ambas as CCTs foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Portanto, entendo que, no caso concreto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência.

Sendo este o único argumento nesta fase recursal que impedia o reconhecimento das CCTs como instrumento de PLR, estando superada a questão, entendo que os pagamentos de PLR decorrentes das CCTs 2011 e 2012 devem ser afastados da base de cálculo do presente lançamento.

Assim, deve ser excluído da base de cálculo da competência de 01/2012 a parte do pagamento de PLR oriunda da CCT 2011 (rubricas “PLR CCT” e “ADIC PLR CCT”) assim como deve ser excluído da base de cálculo da competência de 10/2012 os pagamentos oriundo da CCT 2012 (rubricas “ANT PLR CCT” e “ANT ADIC PLR CCT”).

Quanto às demais questões envolvendo o ACORDO PRÓPRIO (ACT), acompanho as razões expostas pelo ilustre Conselheiro Relator em seu voto.

Conclusão

Pelo acima exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de afastar a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir das Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs 2011 e 2012.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado