



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.720872/2013-78
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.942 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO CORRETORA DE VALORES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 27/02/2009

SITUAÇÕES FÁTICAS SEMELHANTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

O Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido sempre que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento por meio do qual exige-se Contribuições Sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos.

A mesma ação fiscal gerou os AIOP Debcad nº 37.377.802-3 e 37.377.803-1, bem como o AIOA nº 37.377.804-0, agrupados no Processo nº **16327.720871/2013-23**, e os AIOP Debcad nº 51.025.626-0 e 51.025.627-9 que integram o presente processo de nº 16327.720872/2013-78.

O lançamento envolve a cobrança da contribuição incidente sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados. No entendimento da fiscalização os planos firmados pela empresa não cumpriram os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00, valendo destacar as imputações constantes do relatório fiscal de fls. 302 e seguintes:

4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas, as remunerações pagas aos segurados empregados a propósito de “Participação nos ‘Lucros ou Resultados’ pagas em desacordo com a legislação específica, sobre as, quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais.

...

5.14 Esses pagamentos, cujos montantes são apontados no Demonstrativo da PLR Paga por Beneficiário - 2008 e 2009, foram realizados com base em Acordos Próprios, celebrados entre empresas do grupo Hedging-Griffo (dentre elas a empresa ora auditada) e Comissão de Empregados dessas empresas.

5.15 Foram dois os Acordos Próprios (doravante também denominados ‘ Planos Próprios ou simplesmente acordo ou plano): o primeiro assinado em 10 de dezembro de 2007 (vigência de 01 de julho de 2007 a 31 de dezembro de 2007) e o, segundo assinado em 10 de novembro de 2008 (vigência de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008). Verifica-se que ambos possuem vigência retroativa e que, portanto, o instrumento de negociação não foi elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. No caso em questão, temos que:

a) Para os pagamentos de PLR feitos, em – 02/2008, referentes ao segundo semestre de 2007, o acordo que os embasou foi assinado já quase findo o semestre, em 10/12/2007 e,

b) Para os pagamentos de PLR feitos em 02/2009, referentes ao ano de 2008, o acordo que os fundamenta foi assinado já transcorrido quase todo o ano, em 10/11/2008.

...

5.16. Ora, se tais acordos foram celebrados apenas no final do período a que se referiam, não há que se falar em metas preestabelecidas, restando evidente que os empregados, durante quase todo o segundo semestre de 2007 e durante quase todo o ano de 2008, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

5.28 O item 2 do mesmo Anexo I estabelece o “Método de Avaliação”, dispondo que a avaliação será realizada mediante a aplicação de critérios qualitativos e objetivos. A Avaliação Qualitativa consiste, segundo, o anexo, na observância das competências comportamentais necessárias para desempenho da função de cada empregado, bem como para atingimento das metas objetivas definidas. Enquanto que a Avaliação Objetiva consiste na verificação do cumprimento de metas estabelecidas entre empregado e Gestor, considerando, as necessidades da empresa e de cada área especificamente.

5.29. Em primeiro lugar vemos que antes do início do período de competência do pagamento, deveriam ser elaboradas, pelo empregado e seu gestor, as metas a serem atingidas. Todavia, como pode ser elaborada tal ferramenta se somente em 19 de dezembro de 2007 o acordo que a estabelece foi celebrado? Sendo assim, não se pode considerar que foram estabelecidas regras claras e objetivas de forma prévia ao período a que se referem.

...

5.36 Diante disso, novamente temos configurado o desrespeito pela empresa às normas que regem a distribuição de PLR, uma vez que não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas. Não foi possível sequer saber se os valores pagos a título de PLR estão ou não em conformidade com os Planos Próprios. Em suma, a própria empresa não logrou êxito em compor e explicar os valores pagos a título de PLR e nem comprovar o prévio conhecimento pelos empregados das metas estabelecidas.

...

5.44 Do exame, das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, paga com base nos Acordos Próprios excedia em dezenas de vezes o valor do salário base (do ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem no Demonstrativo - PLR x Ordenado. Há casos em que o valor da PLR excede em mais de trezentas vezes o ordenado do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos Planos Próprios e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga, a título de PLR alcançar valores tão vultosos.

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária negou provimento ao recurso voluntário. Concluiu o Colegiado que para fins de exclusão dos valores pagos a título de PLR da base de cálculo das contribuições previdências se faz essencial o conhecimento prévio das regras, razão pela qual o respectivo plano deve ser formalizado antes do período de referência. Destacou-se ainda que, mesmo que os critérios eleitos pela Autuada como metas a serem perseguidas pudessem ser aceitos, não foi demonstrado como tais critérios de avaliação quantitativo e objetivo se converteram nos valores de PLR. O acórdão 2201-003.551 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 27/02/2009

PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2010. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano-calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba.

ADICIONAL DE 2,5%. INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. ENUNCIADO 1 DA SÚMULA DO CARF.

É vedado à autoridade administrativa conhecer de alegações relativas à constitucionalidade de normas tributárias em vigor e eficazes.

Contra decisão o contribuinte apresentou embargos de declaração o qual não foi conhecido nos termos do despacho de fls. 1043/1046. Em tempo, foi interposto recurso especial admitido apenas parcialmente, tendo o despacho de admissibilidade (fls. 1221/1227) sido confirmado por decisão (1292/1293) da Presidente deste Conselho que rejeitou o recurso de Agravo de fls. 1253/1262.

Com base nos acórdãos paradigmas nº 2202-003.372 e 9202-003.370, e 2302.003.586, devolve-se a este Colegiado a discussão de dois temas: 1) ausência de disposição legal da data limite para assinatura do instrumento decorrente da negociação (“Existência de Negociação Prévia”) e 2) existência de regras claras e objetivas quanto à fixação das metas e aos mecanismos de aferição – regras previstas em documento apartado.

Defende a Recorrente que a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente o advento do lucro obtido. No caso concreto, a assinatura dos instrumentos tão somente formalizou as negociações entre empregados e empregador, não criando qualquer critério ou condição que já não fosse de conhecimento dos empregados. Quanto ao segundo ponto as razões recursais expõem que o anexo do acordo autuado (devidamente apresentado à Fiscalização), cumpre com todos os ditames estabelecidos pela legislação, na correta interpretação legal conferida pelo acórdão paradigma o qual reconhece a necessidade de apresentação clara e objetiva dos critérios estabelecidos aos empregados, porém pondera que a disposição legal não exige que os critérios constem exaustivamente do instrumento decorrente da negociação, conquanto estejam pactuados entre as partes, por exemplo, em programa anexo ao acordo.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões. Em preliminar pugna pelo não conhecimento do recurso no que tange a segunda matéria, defendendo haver uma divergência fática entre os acórdãos recorrido e paradigma. No mérito, requer a manutenção do julgado por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do Conhecimento:

Antes de analisarmos o mérito do recurso, considerando a manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, passamos a análise do cumprimento dos requisitos para o conhecimento do recurso.

Conforme exposto no relatório estamos diante de lançamento para exigência de contribuições incidentes sobre valores pagos pela empresa a título de participação nos lucros e resultados, haja vista sua reclassificação como verba remuneratória uma vez que teria sido demonstrada violação aos requisitos da Lei nº 10.101/00.

Dúvidas surgiram quanto ao conhecimento da segunda matéria objeto do recurso especial: existência de regras claras e objetivas quanto à fixação das metas e aos mecanismos de aferição.

No entendimento da Fazenda Nacional o acórdão recorrido, analisando a situação fática do presente lançamento, concluiu que embora os planos formalizados fizessem menção acerca dos critérios aplicados para apuração da performance dos empregados, não restou demonstrada nos autos a existência/fixação de mecanismos que permitissem a aferição do cumprimento do acordado, nem mesmo no instrumento anexo ao plano. O acórdão recorrido assim se manifestou:

*No que diz respeito à avaliação objetiva, destaco a previsão de que seriam “estabelecidas pelo empregado e gestor”, ou seja, **mesmo tendo sido firmados tão tardiamente, nem o acordo nem seu anexo contemplam as metas a serem alcançadas**, tendo sido delegada sua fixação para um outro fórum do qual não há notícia no processo.*

Por outro lado, tomando como exemplo a área de mesas de operações, estão estabelecidos os seguintes “aspectos” para avaliação objetiva (item 2.2.3):

- a) captação de novos clientes;*
- b) manutenção dos clientes atuais;*
- c) volume de receita gerada;*
- d) quantidade de erros operacionais.*

Embora esses aspectos possam assumir feição clara e objetiva, para que tenham essas qualidades é necessário o estabelecimento dos parâmetros para sua aferição. Se os parâmetros não estão fixados, os critérios foram apenas “nomeados”, mas não estabelecidos.

Compulsando-se as avaliações que foram juntadas pela empresa, vê-se, por exemplo, que um empregado recebeu nota 2.7 no critério quantidade de visitas, e outro recebeu nota 3.0. Um recebeu nota 9.6 no grau de eficiência e outro

8.9. Um recebeu 2.1 na captação equivalente e outro 2.4. **Mas não há qualquer referências às metas que deveriam atingir e nenhum parâmetro objetivo que justifique a diferença de nota entre um e outro.**

Ou seja, não é possível identificar como os critérios da avaliação qualitativa e objetiva se converteram nos valores de PLR atribuídos aos empregados e, muito menos, aferir a correção desses valores.

Deve-se registrar também que é no mínimo peculiar que documentos atributivos de direitos de expressivo valor econômico sejam revestidos de tão pouca formalidade como os apresentados: não há assinatura do responsável pela emissão, não há assinatura do avaliado e não há data. O mesmo comentário é aplicável ao que me parece ser a cartilha mencionada pela apelante, pela qual os empregados teriam pleno conhecimento das metas a serem alcançadas.

Assim, embora a recorrente repita várias vezes que os critérios estavam definidos e eram do conhecimento dos empregados, essa realidade não está representada na documentação juntada ao processo. Ela mesma, em sua petição, poderia ter demonstrado a clareza e objetividade deles justificando as diferentes notas recebidas pelos empregados e a distribuição desigual dos valores pagos a título de PLR, mas não o fez.

No acórdão nº 2302-003.586, único indicado como paradigma, a situação fática é a mesma, e para tanto nos socorremos dos apontamentos feitos no voto vencido, da lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva:

De outro eito, o Termo de Acordo a fls. 107/117 também não estipula meta ou qualquer fim extraordinário a ser atingido pela empresa a exigir um empenho de excelência dos seus trabalhadores de forma a justificar o pagamento da verba, afrontando assim o §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. O Acordo limita-se a estabelecer, de maneira meramente ilustrativa, quais os indicadores que poderiam vir a ser utilizados, conforme item b.1.2.1, adiante transcrito:

Termo de Acordo de PLR, de 24/06/2008

“b.1.2.1. Os objetivos organizacionais poderão abranger indicadores como: rentabilidade, lucro econômico/EVA, índice de inadimplência, custo logístico, participação de mercado, custos, franquias e quaisquer outros entendidos como relevantes para composição do programa”.

...

O Termo de Acordo reza, também, que “O Fator de Desempenho Individual (FDI) será apurado com base no desempenho de cada empregado de acordo com o método de avaliação de desempenho vigente praticado”, contudo não especifica qual método de avaliação é este, quais as variáveis independentes da avaliação; quais os parâmetros e limites de aferição, quais os critérios de pontuação, etc.

...

Em resposta às Intimações, o contribuinte apresentou as cópias dos “slides de apresentação”, informando que nesses “slides” constaria a exposição detalhada do Programa de Participação nos Lucros e Resultados, aplicado em 2008 a todos os empregados da empresa, e que não existiam outros documentos resultantes de negociação entre empresa e empregados sobre o PLR, que tenham sido assinados pelas partes e pelo sindicato dos trabalhadores, além do próprio Acordo de PLR já apresentado. (item 21 do Relatório Fiscal)

Analisando esta situação e considerado como provas documento semelhantes aos que foram juntados no presente processo o acórdão paradigma entendeu que não há na legislação impedimento para que os critérios e índices para aferição do cumprimento das metas seja fixado segundo critérios fixados pela própria empresa. No entendimento da maioria do Colegiado, uma vez estabelecidos por acordo os critérios gerais, as linhas mestras para o pagamento da PLR, podem as partes, por delegação implícita contida no próprio pacto, declinarem a complementação e ou pormenorização da PLR a outro instrumento a ser elaborado e detalhado, a princípio, pela própria empresa. Ao final conclui o voto vencedor do acórdão paradigma:

Em análise à lei, vislumbro uma abertura muito grande para os empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que tais regras sejam “claras e objetivas”. Nas negociações coletivas de trabalho, em matéria de participação nos lucros e resultados, é intuitivo imaginar que os empregadores buscarão sempre o incentivo mais próximo do individual do que do coletivo (índices ou metas individuais ou de pequenos grupos) como também parece claro que os sindicatos de trabalhadores prestigiarão índices ou metas gerais, com pouca segmentação, a fim de sobrepor o interesse coletivo da categoria aos interesses individuais. Dessa dicotomia ideológica, por vezes prevalecerá o interesse do empregador (regras mais pormenorizadas e individualizadas) e, por outras tantas vezes, preponderará o interesse sindical (regras mais genéricas, mas abstratas, como as ligadas exclusivamente ao lucro, ao salário e à condição de empregado da empresa). A saída para a celeuma pode passar pela atribuição de certas questões particulares a um instrumento apartado da negociação.

Como em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exigindo tão somente regras claras e objetivas, entendendo como válida este tipo de delegação, desde que isso não funcione como instrumento de fraude ao pacto.

Observamos, portanto, a similitude fática entre os lançamentos analisados, ambos tratam de plano de PLR desconsiderado pela fiscalização pela ausência de regras claras e objetivas, sendo que essas estão descritas em instrumentos divulgados ‘informalmente’ pela empresa, instrumentos que embora não tragam as assinaturas das partes participantes da celebração do acordo foi divulgado entre os empregados, sendo de amplo conhecimento.

Diante do exposto, conheço do recurso.

Do mérito:

Conhecido o recurso, deve este Colegiado se manifestar acerca do cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00 para classificação de verba como decorrente do pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa, notadamente definir sobre limites relacionados à data da assinatura dos respectivos acordos e consideração das regras e mecanismos de aferição previstos em instrumentos apartados como regras claras e objetivas.

O direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal que expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração, condicionado no entanto tal classificação aos requisitos de lei específica:

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;

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, §9, alínea 'j', regulamenta a matéria também de forma limitada:

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

...

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

...

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

Provocado a se manifestar sobre os citados dispositivos legais e seus efeitos, o Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 393.764-2/RS, concluiu que o art. 7º é norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego, o art. 28, §9º, alínea 'j', somente passou a produzir efeitos a partir da publicação da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00. A partir deste marco legislativo passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição dos empregados.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), "*foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses*".

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

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

A Lei 10.101/00, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Partindo-se dessa premissa, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e ratificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam

regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser perfeitamente aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade fixados pela própria empresa e ratificados pelos empregados, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte e previsto nos respectivos anexos de fls. 475/477 e explicações constates do software interno da empresa de fls. 482/546.

Agora, vale destacar, que embora essas regras possam ser livremente estabelecidas pelas partes não podemos esquecer o limite imposto pela lei, qual seja, promover a integração entre capital e trabalho e considerando que para tanto sua função é incentivar os colaboradores a comprometer-se cada vez mais com os objetivos da empresa gerando melhores resultados, é decorrência lógica o raciocínio de que as regras para serem claras, objetivas e passíveis de aferição ao longo do período devem ser conhecidas previamente pelas partes.

Tal entendimento é extraído do já citado art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/00, afinal exige-se que além das regras claras, os instrumentos decorrentes da negociação deverão trazer mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Esse importante requisito material do Plano de PLR viabiliza que o empregado acompanhe a concretização do acordo e tenha condições de avaliar se terá direito à PLR e em qual montante.

E quanto a este tema, ao contrário do acórdão recorrido, me filio a corrente para a qual a Lei nº 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras. Diante disto, considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, ainda que não formalizadas - como ocorre na repetição de planos padrões ao longo dos anos. Até o pagamento, nestas circunstâncias, o empregado poderá questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

E isto ocorre nos autos. No presente caso foi juntado às fls. 478/480, cópia da Ata da Assembléia datada de 16.03.2007, e por meio da qual é eleita a Comissão de Empregados responsável por negociar as condições dos planos de PLR fato que demonstra que bem antes dos pagamentos as cláusulas já eram discutidas, temos ainda declaração do Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, juntada às fls. 798, por meio da qual este atesta que desde 2004 participa das negociações com os diretores representantes da empresa e da comissão de empregados.

Considerando que estamos diante de lançamento relativo a PLRs pagas em 02/2008 (assinada em 10/12/2007) e em 02/2009 (assinada em 10.11.2008), e considerando que há nos autos comprovação de as negociações se iniciaram em data anterior ao pagamento, deve-se entender como cumpridas as regras previstas no art. 28, §9º, alínea j da Lei nº 8.212/91 e Lei nº 10.101/00.

Portanto, sob os aspectos trazidos pelo recurso e com base nos elementos dos autos, pode-se afirmar que os pagamentos atenderam a finalidade essencial do instituto da participação dos lucros e resultados nos termos em que previsto na Constituição Federal.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto as razões de mérito, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, cujo acordo para pagamento do benefício foi assinado ao final do período aquisitivo e também não atende ao requisito legal quanto ao estabelecimento de regras claras e objetivas.

Pactuação Prévia

No intuito de contextualizar a discussão a respeito do tema, insta observar que as contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência as contribuições destinadas a seu custeio alcançam a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o inciso I do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo das contribuições de empregadores para o Regime Geral de Previdência Social como sendo “o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. No mesmo sentido é o art. 28 da mesma lei ao instituir base de incidência das contribuições de empregados (salário-de-contribuição).

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas. Porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua seu inciso XI de seu art. 7º da Carta da República:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba aos critérios estabelecidos na lei reguladora. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.Nº RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIEJulgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Em vista do que se expôs até então e, não obstante o entendimento esposado no apelo recursal quanto à desnecessidade de celebração de acordo antes de iniciado o período aquisitivo para a percepção do benefício, não vejo como atribuir razão ao Sujeito Passivo.

O entendimento que tem prevalecido neste Colegiado a respeito do tema é de que o grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sinta-se estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu empenho resultará em incremento pecuniário. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do empregado se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do 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:

[...]

§ 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.

[...]

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR

devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei n.º 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal de que os requisitos necessários a fruição do benefício hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Por todas essas razões, a celebração de acordo entre empregador e empregados, durante o transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Ademais, a alegação de que o programa de metas havia sido pactuado previamente com o Sindicato, em mais de uma oportunidade, não socorre o Sujeito Passivo, eis que cada acordo é válido para o período nele definido e sua celebração deve observar invariavelmente os requisitos definidos em lei.

Fato é que os elementos de provas coligidos aos autos corroboram os fatos evidenciados no Relatório Fiscal (fls. 302/324) de que:

a) Para os pagamentos de PLR feitos em 02/2008, referentes ao segundo semestre de 2007, o acordo que os embasou foi assinado já quase findo o semestre, em 10/12/2007 e,

b) Para os pagamentos de PLR feitos em 02/2009, referentes ao ano de 2008, o acordo que os fundamenta foi assinado já transcorrido quase todo o ano, em 10/11/2008.

Assim, constada a inexistência de acordo firmado previamente ao período destinado à aferição das metas necessárias à percepção do benefício, há que se manter o lançamento.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título meramente exemplificativo cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018, 9202-006.979, de 20/06/2018, 9202-007.874, de 22/05/2019, 9202-007.938, 17/06/2019.

Regras Claras e Objetivas

Embora a inexistência de acordo prévio ao período de aferição com vistas ao pagamento de PLR constitua-se em elemento suficiente para sua descaracterização da verba e manutenção da autuação, vê-se que a empresa também não cumpriu outro requisito legal necessário à exclusão do benefício da base de incidência das contribuições em questão. É que

dos instrumentos negociação não constaram “*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*”, consoante também previsto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

A esse respeito, reproduzo as considerações trazidas no voto condutor do acórdão recorrido, com as quais estou de pleno acordo, motivo pelo qual as adoto como razão de decidir:

Fixação de regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores

Outro ponto de divergência diz respeito à existência ou não de regras claras e objetivas sobre os resultados a serem alcançados, com mecanismos que permitam a aferição do cumprimento do quanto acordado.

De acordo com o Anexo I ao acordo de participação nos resultados (fls 100101), o método de avaliação que seria aplicado dependeria da área de atuação de cada empregado, dividida em quatro grupos: gestão, *private banking*, mesas de operações e *back office*; e seguiria critérios qualitativos e objetivos, assim descritos:

2.1 Avaliação qualitativa consiste na observância das competências comportamentais necessárias para desempenho da função de cada empregado, bem como para atingimento das metas objetivas definidas.

2.2 Avaliação objetiva consiste na verificação do cumprimento de metas estabelecidas entre empregado e Gestor considerando as necessidades da empresa e de cada área especificamente, conforme descrito a seguir.

Note-se que um dos critérios para a avaliação qualitativa é a “observância das competências comportamentais necessárias para o desempenho da função de cada empregado”.

Esse critério não avalia o resultado, mas o indivíduo, e o faz de maneira extremamente subjetiva. Com base nele, podem ser extraídos das avaliações que foram juntadas ao processo os seguintes comentários que falam por si mesmos: “muito crítica e pouco construtiva”, “traz uma energia positiva para equipe”, “quer buscar seu espaço” e “muito isolado e centralizador”.

No que diz respeito à avaliação objetiva, destaco a previsão de que seriam “estabelecidas pelo empregado e gestor”, ou seja, mesmo tendo sido firmados tão tardiamente, nem o acordo nem seu anexo contemplam as metas a serem alcançadas, tendo sido delegada sua fixação para um outro fórum do qual não há notícia no processo.

Por outro lado, tomando como exemplo a área de mesas de operações, estão estabelecidos os seguintes “aspectos” para avaliação objetiva (item 2.2.3):

- a) captação de novos clientes;
- b) manutenção dos clientes atuais;
- c) volume de receita gerada;
- d) quantidade de erros operacionais.

Embora esses aspectos possam assumir feição clara e objetiva, para que tenham essas qualidades é necessário o estabelecimento dos parâmetros para sua aferição. Se os parâmetros não estão fixados, os critérios foram apenas “nomeados”, mas não estabelecidos.

Compulsando-se as avaliações que foram juntadas pela empresa, vê-se, por exemplo, que um empregado recebeu nota 2.7 no critério quantidade de visitas, e outro

recebeu nota 3.0. Um recebeu nota 9.6 no grau de eficiência e outro 8.9. Um recebeu 2.1 na captação equivalente e outro 2.4. Mas não há qualquer referências às metas que deveriam atingir e nenhum parâmetro objetivo que justifique a diferença de nota entre um e outro.

Ou seja, não é possível identificar como os critérios da avaliação qualitativa e objetiva se converteram nos valores de PLR atribuídos aos empregados e, muito menos, aferir a correção desses valores.

Deve-se registrar também que é no mínimo peculiar que documentos atributivos de direitos de expressivo valor econômico sejam revestidos de tão pouca formalidade como os apresentados: não há assinatura do responsável pela emissão, não há assinatura do avaliado e não há data. O mesmo comentário é aplicável ao que me parece ser a cartilha mencionada pela apelante, pela qual os empregados teriam pleno conhecimento das metas a serem alcançadas.

Assim, embora a recorrente repita várias vezes que os critérios estavam definidos e eram do conhecimento dos empregados, essa realidade não está representada na documentação juntada ao processo. Ela mesma, em sua petição, poderia ter demonstrado a clareza e objetividade deles justificando as diferentes notas recebidas pelos empregados e a distribuição desigual dos valores pagos a título de PLR, mas não o fez.

Na verdade, a documentação juntada pela empresa demonstra que tanto as metas e critérios objetivos não existiam previamente, como não podem ser demonstrados após terem transcorridos vários anos da realização dos pagamentos. Com efeito, a partir das fls 822 do processo estão os memoriais apresentados tendo em vista a inclusão do processo na pauta do dia 02/12/2014. A esses memoriais estão juntadas fichas de avaliações individuais (sem qualquer data ou assinatura), que estabeleceriam metas para 2008, nos seguintes termos:

coordenar o trabalho de toda a equipe comercial para clientes institucionais e prospectar - clientes (fls 831)

- prospectar novos clientes institucionais e evitar resgates significativos (fls 832);

- controlar os ativos dos fundos de ações (fls 834).

Como metas e objetivos a serem alcançados, essas frases são vazias de significado. É claro que um gerente gerencia e um coordenador coordena. Essas são suas funções e para isso são remunerados.

Com base nisso, entendo que não ficou demonstrada a existência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados, condição legal para que os pagamentos pudessem ser caracterizados como PLR.

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

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

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho