



Processo nº	16327.720899/2018-75
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2202-006.086 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	4 de março de 2020
Recorrente	PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

PROVA DOCUMENTAL SUBSTANCIADA EM TERMO DE CONSTATAÇÃO PRODUZIDO POR EMPRESA DE AUDITORIA INDEPENDENTE FINALIZADO APÓS A DATA DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO. DOCUMENTO COMPLEMENTAR RELACIONADO COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIAÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem viger no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar substanciada em Termo de Constatação de auditoria independente (KPMG), finalizado após a interposição do recurso voluntário, juntamente com seus anexos, que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva, inclusive por ser possível a realização de diligências.

REQUERIMENTO DE CANCELAMENTO DA EXAÇÃO CASO OCORRA EMPATE E O DESEMPATE SE EFETIVE PELO VOTO DE QUALIDADE.

RESULTADO DE EVENTO FUTURO E INCERTO. REQUERIMENTO QUE SE INDEFERE.

Além de não possuir amparo legal, o requerimento de cancelamento do lançamento por força de eventual exercício de voto de qualidade, analisado inauguralmente de modo isolado pelo relator, em seu voto a ser exposto ao Colegiado, se refere a resultado de um evento futuro e incerto, uma vez que se não ocorrer o empate no julgamento não haverá decisão pelo voto de qualidade. Por outro lado, se a situação de empate se concretizar, não necessariamente o voto será contrário ao contribuinte no sentido da manutenção do lançamento. Logo, o requerimento apreciado em caráter antecedente pelo relator deve ser indeferido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.101 não vedava a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio, acordo firmado em comissão paritária. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação, conforme livre liberdade negocial das partes, não apresentando dever de compensar, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. Inexiste modal deônico obrigatório para compensar. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE. FORMALIZAÇÃO PRÉVIA

É legítimo o pagamento de PLR nos estritos termos da Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) que estabelece índices de lucratividade como base para obtenção do benefício financeiro quando celebrada com Sindicatos que detêm competência territorial para representar a categoria determinável de empregados e empregadores, desde que referidas convenções sejam formalizadas antes de iniciado o período de tempo a que se referirá a PLR.

ACORDO PRÓPRIO. PAGAMENTO DE PLR OU DE PPR AOS EMPREGADOS. COMISSÃO PARITÁRIA. EXERCENTES DE CARGOS DE CONFIANÇA. INDICAÇÃO INEQUÍVOCA DOS EMPREGADOS

Inexistindo demonstração inequívoca de que a indicação de funcionário que exerce função de confiança na empresa para compor a comissão de que trata o inciso I, do art. 2º, da Lei 10.101/2000 partiu de indicação dos próprios empregados, resta afastada a presunção de isenção de que devem se revestir os membros da referida comissão para que ela possa ser entendida como paritária e, nestes termos, cumprir ao que determina a norma legal e legitimar sua

participação na elaboração do Acordo para participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da empresa.

CONVENÇÕES COLETIVAS E ACORDOS PARTICULARES. PACTUAÇÃO PRÉVIA

A pactuação dos termos de convenção coletiva e/ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da empresa deve ser sempre prévia ao período a que se refere de modo que o empregado tenha, desde o início do período, condições de se pautar pelas metas a serem atingidas para a obtenção do benefício financeiro pactuado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. ALEGADO CARÁTER REMUNERATÓRIO. PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALEGADO SALÁRIO INDIRETO. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DA NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA DADA PELA LEI N.º 10.101/2000.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador em seu direito social ao PLR, respeitando a relevante matiz social com previsão constitucional.

Diante da inexistência de proibição pela Lei 10.101 do pagamento de PLR em valor fixo e da sua previsão na Convenção Coletiva de trabalho não há incidência de contribuição previdenciária.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma. Deste modo, efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistêmáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, de modo finalístico, buscou a integração capital e trabalho para partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

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

A utilização de documentos apartados para a definição e detalhamento dos resultados ou metas a serem atingidos pelo empregado não retira as necessárias clareza e objetividade de que devem ser revestir os Acordos ou Convenções Coletivas, desde que haja clara e inequívoca indicação dos mesmos no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado o representante sindical.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE

CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO QUALIFICADO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. HABITUALIDADE CONFIGURADA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto, natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

A habitual fixação da PLR aos Administradores, na forma da remuneração global fixada para a Administração, nos moldes da Lei 6.404, caracteriza a verba como não eventual e invoca a incidência previdenciária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas aos pedidos subsidiários indicados no capítulo da admissibilidade, e, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Juliano Fernandes Ayres, que deram provimento parcial ao recurso, e o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Eduardo Zerbeto Rocha - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 2.151/2.253), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 2.071/2.138), proferida em sessão de 11/04/2019, consubstanciada no Acórdão n.º 09-70.419, da 5.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 1.510/1.586), mantendo-se o crédito tributário originalmente lançado no valor de R\$ 194.219.428,65 (e-fls. 1.495/1.496) decorrente de fiscalização referente às contribuições destinadas à Seguridade Social da parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e das Outras Entidades e Fundos (Terceiros) para segurados empregados e manteve às contribuições destinadas à Seguridade Social da parte da empresa relativa aos contribuintes individuais, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONDIÇÕES. INSTRUMENTO PRÉVIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na legislação de regência, seja porque não estão suportados em instrumento de negociação prévio ao período de apuração do lucro/resultado a ser distribuído, seja pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados/metas a serem alcançados, constituem salário de contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros de diretores não empregados e administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Sobre o crédito tributário constituído, que inclui a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 0816600.2017.00324, para fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2015, com o procedimento iniciado em 19/12/2017 (e-fls. 3/6), com auto de infração juntamente com as peças integrativas devidamente lavrado (e-fls. 1.120/1.129 – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, incluindo GILRAT; e-fls. 1.131/1.140 – Contribuição para Outras Entidades e Fundos, Terceiros), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 1.142/1.226), com Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal lavrado em 29/11/2018 (e-fls. 1.495/1.496), tendo o contribuinte sido notificado em 29/11/2018 (e-fl. 1.495), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 2.071/2.138), pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se dos Autos de Infração abaixo indicados, nos termos do Relatório Fiscal (fls. 1.142/1.227), para o período de 02/2014 a 10/2015, nos valores totais de R\$ 180.505.649,47 e R\$ 13.581.087,61, respectivamente, relativos a:

(i) *Contribuição Previdenciária da Empresa: 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 – RAT/GILRAT sobre Participação nos Lucros dos Empregados, bem como a parte patronal sobre Participação nos Lucros dos Administradores, e*

(ii) *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.*

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, nos termos do mesmo Relatório Fiscal: (a) as remunerações aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros dos Empregados, pagas em desacordo com a legislação específica e (b) as remunerações aos diretores estatutários a título de Participação nos Lucros dos Administradores, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias.

1.1 Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) dos empregados

O Relatório Fiscal discorre sobre a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, citando os dispositivos legais pertinentes: art. 7.º, XI, da Constituição de 1988 (CRFB); arts. 12, 22 e 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, destacando o disposto na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da mesma lei:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 28. (...)

§ 9.º 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;

Cita o § 6.º do art. 150 da CRFB; art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei específica n.º 10.101, de 2000, que assim dispõe:

Art. 1.º 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. 7.º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2.º 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.

§ 1.º 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.

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

(...)

Art. 3.º 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.

(...)

§ 2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3.º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Os instrumentos que regeram os pagamentos de PLR pela autuada, efetuados nos anos de 2014 e 2015, são os seguintes:

(i) Convenções Coletivas de Trabalho Específicas sobre Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização AC 2013, 2014 e 2015;

(ii) Acordos Próprios de Participação nos Lucros da Matriz AC 2013, 2014 e 2015;

(iii) Acordos Próprios de Participação nos Lucros das Sucursais AC 2013, 2014 e 2015; e

(iv) Acordos Próprios de Participação nos Resultados – PPR AC 2013, compostos de:

- Acordo de PPR da Área de Instrutores de Canais Eletrônicos;
- Acordo de PPR da Área Comercial;
- Acordo de PPR da Área de Compras;
- Acordo de PPR da Área de Gestão de Contratos e Governança de Compras;
- Acordo de PPR da Diretoria de Atendimento;
- Acordo de PPR da Superintendência Operacional;
- Acordo de PPR da Diretoria de Informática;
- Acordo de PPR da Área Jurídica;
- Acordo de PPR da Área de Manutenção Predial;
- Acordo de PPR dos Empregados com Nível de Liderança, Consultores e Especialistas;
- Acordo de PPR da Área de Obras e Projetos Prediais;
- Acordo de PPR da Área Porto Aluguel;
- Acordo de PPR da Área de Prevenção a Fraudes e Sindicância;
- Acordo de PPR da Área de Processos e Projetos Corporativos;
- Acordo de PPR da Área de Produto Auto;
- Acordo de PPR da Área Projeto Quantum;
- Acordo de PPR da Área de Ramos Elementares;
- Acordo de PPR da Área de Ouvidoria;
- Acordo de PPR da Área de Salvados;
- Acordo de PPR da Área de Segurança Corporativa;
- Acordo de PPR da Área de Sinistros Ramos Elementares; e
- Acordo de PPR da Área de Transportes.

A auditoria iniciou seu relato pela análise das Convenções Coletivas de Trabalho Específicas sobre Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização AC 2013, 2014 e 2015, utilizadas para pagamentos de PLR em 2014 e 2015, de teor semelhante, sendo abaixo transcritos trechos da CCT AC 2013:

CLÁUSULA PRIMEIRA

As Empresas de Seguros Privados, de Resseguros, de Previdência Complementar e de Capitalização pagarão a PLR em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de março/2014 ou, alternativamente, de forma fracionada em duas parcelas, respeitando em ambos os casos as condições estabelecidas nas Cláusulas Segunda e Terceira.

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuírem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19/12/2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de março/2014 com base nos próprios programas, assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;

- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo.
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31/12/2013, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado)
§ Primeiro – Aos Empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2013 e com vínculo empregatício em 31/12/2013, fica vedada a dedução do período de afastamento para o cômputo da proporcionalidade;

§ Segundo – As Empresas que possuírem Programas Próprios, consoante a Lei 10.101, de 19/12/2000, e que já tenham feito o pagamento integral da sua PLR de 2013, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da PLR, conforme o “caput”;

§ Terceiro – Os Programas Próprios de PLR existentes que tratam a presente Cláusula, somente serão válidos ou reconhecidos a partir da vigência da presente Convenção, se arquivados em cada Sindicato dos Securitários de cada base de representação territorial onde a empresa tiver estabelecimento;

CLÁUSULA TERCEIRA

As Empresas que não possuírem programas próprios de PLR, e desde que em seus balanços de 31/12/2013 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuарão o pagamento da PLR, aos Empregados admitidos até 31/12/2012 e em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado), o valor total calculado na base de 40% (quarenta por cento) da remuneração resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2014, acrescido do valor fixo de R\$ 2.219,36 (dois mil, duzentos e dezenove reais e trinta e seis centavos), podendo ser pago em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de Março/2014, ou alternativamente em duas parcelas, sendo a 1.^a até a data do pagamento da remuneração de Fevereiro/2014, garantido o mínimo da tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo.
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

e o saldo, se houver, até 31/08/2014;

§ Primeiro – O total do pagamento previsto no “caput” fica limitado a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício de 2013;

§ Segundo – As Empresas que, mesmo tendo lucros ou resultados no seu Balanço de 31/12/2013, não tiverem disponibilidade financeira ou o seu lucro líquido ou resultado não for suficiente para atender integralmente o disposto no caput deverão comprovar documentalmente com os elementos que deram origem ao resultado final de seu balanço, junto ao Sindicato dos Securitários de cada base territorial, até 31/03/2014, ficando garantido, entretanto, o pagamento previsto no parágrafo 3.^º desta Cláusula;

§ Terceiro – As Empresas que apresentarem prejuízo em suas Demonstrações Financeiras do exercício encerrado em 31/12/2013, pagarão a título de PLR o valor mínimo da tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo.
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

a todos os Empregados admitidos até 31/12/2012 e em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado);

§ Quarto – Na falta da justificativa e dos comprovantes, até a data de 30/06/2014, citados nos parágrafos anteriores, a Empresa pagará a PLR na forma prevista no “caput” desta cláusula. (gn)

Acerca das referidas CCT, a auditoria destaca que o único critério adotado nesses instrumentos para o recebimento de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base (ou durante ele) e a manutenção do vínculo até o fim do mesmo ano, sem necessidade do alcance de metas e/ou objetivos, e independentemente da apuração do balanço, conforme abaixo:

4.17 (...) No entanto, nas Convenções Coletivas ora tratadas, não há qualquer determinação para os empregados, sendo apenas necessário que trabalhem na empresa e mantenham esse vínculo até o último dia do respectivo ano base, mesmo que se afastem durante todo o ano por doença ou acidente do trabalho, demonstrando-se, dessa forma, tratar-se, na realidade, do pagamento de um prêmio por assiduidade e não de Participação nos Lucros ou Resultados.

4.18 Ademais, independentemente de apuração de balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira, é assegurado aos empregados, a título de PLR, o pagamento de um valor fixo mínimo, o que corrobora a ausência de nexo entre os valores recebidos e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação já aparece nas convenções como um fato consumado, ou seja, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, este receberá sua participação, afastando assim qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a gratificação que lhe outorgou a autuada.

A auditoria conclui, neste ponto, que o contribuinte não cumpriu os requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário de contribuição e diz que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se pronunciou no mesmo sentido, conforme decisões que cita.

O Relatório Fiscal passa, em seguida, à apreciação dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros (Matriz e Sucursais) 2013, 2014 e 2015 e dos Acordos Próprios de Participação nos Resultados - PPR 2013. Todos esses instrumentos foram celebrados entre a Porto Seguro Cia de Seguros Gerais, de um lado, e seus funcionários, representados pela Comissão de Representantes dos Empregados, de outro.

Quanto à representatividade das partes e a efetividade das negociações realizadas, a auditoria relata o que vem abaixo descrito:

4.23 Durante a auditoria, a seguradora foi intimada para apresentar as Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados que fizeram parte da Comissão de Representantes dos Empregados para a negociação de todos os Acordos Próprios de PLR e PPR para os anos-base de 2013, 2014 e 2015.

4.24 Em cumprimento a tais intimações, o contribuinte afirma, através de Carta Protocolo, de 28 de maio de 2018, que “Os representantes dos empregados são convidados a participarem em comissão paritária, conforme preceitua o art. 2.º, I, da Lei 10.101/00, sendo, em ambos os casos escolhidos pelas partes (Empregados e Empresa) e, sendo o acordo documento público, nunca houve oposição por parte de nenhum funcionário.”.

...

4.29 Ora, visto que o contribuinte não disponibilizou à auditoria nenhuma comprovação da anuência dos empregados em serem representados pelos membros das citadas comissões, nem qualquer registro sobre o processo de escolha dos mesmos, carecem tais membros de representatividade, não sendo parte legítima para celebrar acordos sobre PLR em nome dos empregados. À vista disso, os acordos em apreço não podem ser vistos como válidos, por falta de representatividade e consequente ilegitimidade de parte, não podendo, portanto, serem considerados de acordo com a legislação específica sobre a matéria.

4.30 Diante do exposto, não foi comprovada a representatividade das Comissões de Representantes dos Empregados escolhidas para as negociações acerca da Participação nos Lucros da seguradora, conforme prevê o art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, uma vez que não foram apresentadas as correspondentes Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados para as Comissões de Representantes dos Empregados nas respectivas negociações para a celebração dos Acordos Próprios de PLR e PPR (AC 2013, 2014 e 2015) ou quaisquer outros documentos comprobatórios.

O contribuinte foi intimado ainda a comprovar a realização de negociações para a distribuição da PLR, com participação do sindicato, por intermédio da apresentação das atas das reuniões de negociação realizadas, conforme abaixo:

4.32 Em cumprimento a essa solicitação, o contribuinte responde, através de Carta Protocolo, de 28 de maio de 2018, que “Os assuntos e interesses discutidos em reunião de negociação, pactuado entre as partes e chancelado pelos representantes dos empregados, empresa e sindicato é levado a termo no próprio acordo de PLR, portanto, dos assuntos debatidos e por fim acordados, temos o documento oficial de acordo próprio de PLR que expressa a vontade consagrada em reunião paritária entre empregados e empresa.”

4.33 Lembramos aqui, mais uma vez, que a Participação nos Lucros ou Resultados, de acordo com sua lei específica, será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Dessa forma, assim como no caso da escolha da Comissão de Empregados, tais negociações deverão ser documentadas para posterior comprovação, fazendo-se necessária a existência de Atas de Reuniões de Negociação ou de algum outro documento comprobatório. Ora, não tendo sido

constatada a realização de negociações para a celebração de um acordo de PLR, tal acordo não preencherá as determinações legais sobre a matéria.

4.34 À vista disso, igualmente não foi comprovada a realização de negociações entre as partes, com a participação de um representante do sindicato, para a celebração dos Acordos Próprios de PLR e PPR AC 2013, 2014 e 2015, conforme prevê o art. 2.º da Lei n.º 10.101/00.

Concluindo este ponto, a Auditoria aduz que, no que tange aos Acordos Próprios de PLR e PPR 2013, 2014 e 2015, não foram comprovadas durante a ação fiscal:

(a) a eleição de Comissões de Empregados, (b) a realização de negociações entre as partes para a celebração dos acordos, nem (c) a participação de um representante do sindicato nas negociações que deram origem aos Acordos de PLR em tela, em total afronta aos dispositivos legais que regem a matéria.

O Relatório Fiscal segue, analisando a existência de regras claras e objetivas nos instrumentos firmados quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Nesse sentido, em relação à estipulação de metas pelos instrumentos de negociação, a auditoria informa que o Acordo Próprio de PLR Matriz 2013 utiliza indicadores que tratam de matérias que independem da atuação do empregado, como:

- percentual médio do comparativo das despesas administrativas em relação aos prêmios de todos os ramos – despesa administrativa;
- percentual médio do comparativo de sinistros em relação aos prêmios de todos os ramos – sinistralidade;
- percentual médio do comparativo das reclamações dos segurados em relação à quantidade total de segurados – avaliação do segurado; e
- índice médio em pesquisa de satisfação dos serviços prestados pelas áreas aos corretores - avaliação do corretor.

Pelo referido Acordo, o cálculo da PLR é feito a partir da apuração de metas, sobre as quais são atribuídos pesos, para definição do lucro líquido a ser distribuído. A Auditoria verificou que os referidos pesos, que são atribuídos às metas/indicadores, não constam do Acordo. Verificou ainda que, no documento "Apresentação das metas Portonet 2013" não consta data que comprove quando se deu a comunicação de tais informações aos empregados.

Além disso, verificou que, após ser calculado o valor total a ser distribuído, cada colaborador recebe a sua parcela de PLR de acordo com um fator multiplicador de salários sobre o valor da competência 12/2013, concluindo que:

4.42 Percebe-se claramente, portanto, que o Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2013 não estabelece os objetivos e metas (individuais, de área e/ou globais, por exemplo) a serem atingidos, nem seus mecanismos de aferição e os critérios utilizados numa avaliação do desempenho. O instrumento de negociação somente traz os indicadores a serem utilizados e estabelece uma sistemática para o cálculo da PLR, mas não traça o conteúdo das metas, sua forma de aferição e os critérios em que serão baseados, uma vez que o resultado (fator multiplicador) será sempre idêntico para todos os empregados. Ou seja, o cálculo nem individualizado é, visto que aquele empregado que muito se esforçou em prol das atividades da empresa fará jus ao mesmo fator multiplicador daquele que quase nada fez nesse mesmo sentido.

4.43 Ressaltamos ainda que os itens 4.9 e 4.10 do acordo em apreço asseguram o pagamento do valor mínimo de PLR estabelecido pela Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação nos Lucros ou Resultados – CCT, ou seja, é garantida uma parcela fixa mínima de participação sem nenhuma relação com metas ou objetivos. Dessa forma, o empregado jamais deixa de receber um valor referente à PLR, ainda que a empresa tenha prejuízo ou não tenha disponibilidade financeira, comprovando, assim, não haver qualquer vínculo entre o valor ganho a título de PLR e os lucros ou resultados da sociedade, o que, como anteriormente dito, torna tal verba uma gratificação, bonificação, prêmio, ou qualquer outro título que se queira dar, menos Participação nos Lucros ou Resultados.

Sobre o Acordo Próprio de PLR das Sucursais e Regionais 2013, a auditoria afirma:

4.45 Novamente aqui não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação. O acordo se resume a

estabelecer que cada filial pagará, a título de PLR, 5% do seu lucro líquido e que esse pool será distribuído entre os empregados da sucursal de acordo com o salário de cada colaborador.

Sobre os diversos Acordos de Participação nos Resultados 2013, a auditoria explicita o que vem abaixo:

4.46.1 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados dos Instrutores de Canais Eletrônicos AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Tal quadro anuncia os indicadores a serem utilizados, quais sejam: Produtividade, Qualidade e Projeto.*

4.46.2 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área Comercial AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente de acordo com o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Entretanto, no citado “Quadro de Metas” nota-se apenas que 100% das metas serão de “Indicadores Específicos”. Dessa forma, não são apresentados no acordo os indicadores e/ou as metas que deverão ser cumpridas para o recebimento da participação, nem os pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR.*

4.46.3 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Gestão de Contratos e Governança de Compras AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento (Ativo Fixo, Centro de Distribuição, Gestão Corporativa de Contratos e Logística Reversa) e segundo a apuração das metas estabelecidas anualmente conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Observa-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Qualidade, Prazo, Produtividade e Lucro Líquido.*

4.46.4 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Compras AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento (Apoio à Gerência e Compras), em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Constatamos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Qualidade, Prazo e Lucro Líquido.*

4.46.5 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Diretoria de Atendimento AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas, conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Verifica-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Absenteísmo, Qualidade, Abandono, Projetos, Qualidade e Lucro Líquido. As metas devem ser atingidas mensalmente e para o cálculo da PLR serão aplicados pesos e critérios sobre os resultados para a definição do percentual a ser aplicado no salário nominal do empregado.*

4.46.6 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Superintendência Operacional AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento, segundo a apuração das metas estabelecidas anualmente, em conformidade com o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Percebemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Qualidade, Prazo, Custo, Produtividade, Projeto e Lucro Líquido. Ademais, para o cálculo da PLR serão aplicados pesos e critérios sobre os resultados para a definição do percentual a ser aplicado no salário nominal do empregado.*

4.46.7 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Diretoria de Informática AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Vemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Custo, Prazo, Abandono, Produtividade, Resolubilidade, Qualidade, Projeto e Lucro Líquido. Não são apresentados no acordo, no entanto, as metas que deverão ser cumpridas, bem como os pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR.*

4.46.8 *O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área Jurídica AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente, segundo o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Nota-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Custo, Prazo, Produtividade, DA, Valores Economizados, Valores Ressarcidos, Projetos e Lucro Líquido.*

4.46.9 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Manutenção Predial AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Entrevemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Custo, Produtividade, Prazo, Qualidade, Projetos e Lucro Líquido.

4.46.10 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados dos Empregados com Nível de Liderança, Consultores e Especialistas AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento (Negócios e Corporativos) e em conformidade com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Observa-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Despesa Administrativa, Indicadores e Projetos Específicos, Gestão de Pessoas, Lucro Líquido e 7 Competências. Não são apresentados no acordo, no entanto, as metas que deverão ser cumpridas, bem como os pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR. O próprio acordo demonstra essa omissão ao detalhar em seu item 5.8 que “Para a avaliação dos projetos é necessário detalhar no programa individual quais são as metas que deverão ser atingidas no ponto mínimo e no alvo de forma clara e mensurável.”

4.46.11 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Obras e Projetos Prediais AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente, segundo o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Avistamos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Orçamento, Prazo, Produtividade, Qualidade, Projetos e Lucro Líquido.

4.46.12 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área Porto Aluguel AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Nota-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Prazo, Qualidade, Abandono, Projetos, Resolubilidade, Produtividade e Lucro Líquido. Não são apresentados no acordo, no entanto, as metas que deverão ser cumpridas, bem como os pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR.

4.46.13 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Prevenção a Fraudes e Sindicância AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em conformidade com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Vemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Abandono, Prazo, Produtividade, Projetos e Lucro Líquido.

4.46.14 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Processos e Projetos Corporativos AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente, segundo o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Observamos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Qualidade, Prazo, Custo, Projeto e Lucro Líquido.

4.46.15 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Produto Auto AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, conforme o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Contatamos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Prêmio, Abandono, Sinistralidade, Produtividade, Treinamento, Índice Combinado e Lucro Líquido.

4.46.16 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área do Projeto Quantum AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em conformidade com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Distingue-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Despesa Administrativa, Prazo, Qualidade, Projetos e Lucro Líquido.

4.46.17 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Ramos Elementares AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente, segundo o “Quadro de Metas” apontado pelo item 6.1 do acordo. Divisamos pelo

quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Produtividade, Resolubilidade, Prazo, Qualidade, Custo, Performance, Projetos e Lucro Líquido.

4.46.18 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Ouvidoria AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, conforme o "Quadro de Metas" apontado pelo item 6.1 do acordo. Entrevemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Qualidade, Prazo, Produtividade e Lucro Líquido.

4.46.19 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Salvados AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em conformidade com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o "Quadro de Metas" apontado pelo item 6.1 do acordo. Nota-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Produtividade, Prazo, Projetos e Lucro Líquido. As metas devem ser atingidas mensalmente e para o cálculo da PLR serão aplicados pesos e critérios sobre os resultados para a definição do percentual a ser aplicado no salário nominal do empregado.

4.46.20 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Segurança Corporativa AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente, segundo o "Quadro de Metas" apontado pelo item 6.1 do acordo. Vemos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Redução Despesa Operacional, Treinamentos, Qualidade, Prazo, Produtividade e Lucro Líquido.

4.46.21 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Sinistros Ramos Elementares AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em concordância com a apuração das metas estabelecidas anualmente, conforme o "Quadro de Metas" apontado pelo item 6.1 do acordo. Divisamos pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Ressarcimento, Sinistralidade, Abandono, Qualidade, Produtividade, Lucro Líquido, Prazo e Projeto.

4.46.22 O Acordo Próprio de Participação nos Resultados da Área de Transportes AC 2013 determina que o pagamento da participação ocorrerá por departamento e em conformidade com a apuração das metas estabelecidas anualmente, consoante o "Quadro de Metas" apontado pelo item 6.1 do acordo. Observa-se pelo quadro que os indicadores a serem utilizados serão: Produtividade, Cancelamento, Prêmio Líquido, Projetos, Sinistralidade e Lucro Líquido.

4.47 Fácil notar que em nenhum dos Acordos de Participação nos Resultados AC 2013 são apresentadas as metas que deverão ser cumpridas, bem como os pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR.

Sobre os Acordos de Participação nos Lucros da Matriz 2014 e 2015, a Auditoria afirma que esses preveem uma sistemática segundo a qual o pagamento da PLR se dá de acordo com a apuração de metas estabelecidas anualmente, conforme quadro apresentado em seus itens 4.1, o qual apresenta pesos para quatro "Blocos" - Institucional, Negócio, Individual e Competências, de forma que cada beneficiário apresentará um resultado, de acordo com o seu "Grupo", o que resulta em um "Multiplicador salarial" a ser pago a título de PLR.

O contribuinte foi intimado a esclarecer a definição dos "Grupos" e, para tanto, afirmou que "os grupos da PLR são compostos pelo agrupamento das grades salariais dos cargos existentes na estrutura, conforme abaixo: Grupo I: júnior (grade salarial: 3 – 8); Grupo II: pleno (grade salarial: 9 – 11); Grupo III: sênior (grade salarial: 12 – 16); Grupo IV: coordenador/especialista; Grupo V: gerentes; Grupo VI: superintendente."

A auditoria concluiu, por conseguinte, que nestes Acordos de PLR não há definição dos "Blocos" e "Grupos" a que eles se referem no item 4.1, não sendo apresentados os beneficiários enquadrados em cada um deles. Além disso, não foram indicadas as metas ou objetivos a serem alcançados, os mecanismos de aferição nem os critérios para sua avaliação.

O Relatório Fiscal aponta ainda que o item 1.57 dos Acordos de PLR em comento estabelece que, para os empregados transferidos ou promovidos a partir de outubro do mesmo ano seria aplicada a "regra interna" para pagamento de PLR. No entanto, não há qualquer definição acerca dessa "regra interna" nos instrumentos de negociação.

A Auditoria conclui então o seguinte, neste ponto:

4.58 *Dianete do exposto, constata-se que os Acordos de PLR da Matriz AC 2014 e AC 2015 não encerram em seu bojo:*

(a) *a composição da divisão dos empregados por “Grupos” conforme apresentado no quadro do item 4.1;*

(b) *a definição dos “Blocos” para os quais serão estipuladas metas a serem atingidas para o recebimento da participação;*

(c) *a fixação das metas/objetivos a serem cumpridos em cada um dos “Blocos” e que deverão ser atingidas para o pagamento da PLR;*

(d) *a delimitação dos mecanismos de aferição das metas/objetivos que serão estipulados posteriormente;*

(e) *a designação dos critérios que serão utilizados para a aferição do atingimento das metas/objetivos que serão estipulados posteriormente;*

(f) *o sistema utilizado para o pagamento da participação no caso dos funcionários transferidos e/ou promovidos a partir do mês de outubro, a chamada “regra interna”.*

4.59 *É possível constatar que os acordos em discussão não apontam quais são as metas/objetivos a serem alcançadas (individualmente, por área e/ou globalmente) para que os empregados possam fazer jus ao benefício. São somente citadas a existência de “grupos”, “Blocos” e metas/objetivos que serão fixados a posteriori, fora dos instrumentos de negociação, sem que os empregados possam, dessa forma, conhecer previamente os objetivos que deverão alcançar para fazer jus ao recebimento da participação, seus mecanismos de aferição e critérios de avaliação.*

Em seguida, o Relatório Fiscal discorre sobre o Roteiro para Equipes – Novo Programa de Participação nos Lucros e Resultados (AC 2014):

4.60.1 *Tal roteiro nos informa, em sua Ficha n.º 3, que os “Objetivos Institucionais” (chamado de Bloco Institucional no corpo do Acordo de PLR) para 2014 são formados por: (a) 10% do Lucro Líquido da Porto Seguro, e (b) 10% Índice de DA. Lembramos que tais “Objetivos Institucionais” não são estipulados no corpo do Acordo de Participação nos Lucros da Matriz AC 2014.*

4.60.2 *Essa mesma ficha do citado roteiro apresenta ainda as “Competências” que serão avaliadas no processo de cálculo da PLR, sendo elas: “Foco no Cliente”, “Foco no Resultado”, “Capacidade Crítica”, “Visão Sistêmica”, “Negociação”, “Desprendimento”, “Sensibilidade Humana”, “Ponderação”, “Inovação e Realização”, e “Intuição”. Ora, da mesma forma que os “Objetivos Institucionais” analisados no item precedente, as “Competências” introduzidas pelo roteiro em apreço não foram estabelecidas no Acordo de PLR da Matriz AC 2014, além de serem de caráter claramente subjetivo.*

O Relatório Fiscal discorre ainda sobre a cartilha Gestão de Desempenho – Manual Eletrônico da Equipe, afirmando que, além de possuírem um caráter subjetivo, as Competências apresentadas no documento não foram previamente convencionadas pelas partes no Acordo de PLR:

4.63 *Percebe-se nitidamente que os indicadores acima apresentados são primordiais na determinação do valor de PLR a ser distribuído a cada empregado. No entanto, em nenhum momento são apresentados nos acordos de PLR: as metas a serem atingidas (institucionais, por negócio/área, individuais e competências), as regras que permeiam as avaliações individuais que serão utilizadas no cálculo da participação, os mecanismos de aferição dos objetivos contratados, os parâmetros e critérios utilizados na avaliação dos funcionários ou os modelos básicos das avaliações individuais. São apenas mencionadas a existência de metas e de sistemas de avaliação, sem que estes integrem os acordos firmados, inviabilizando, dessa forma, o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá despender para receber a participação, em total confronto com as determinações legais.*

Quanto aos Acordos Próprios de PLR das Sucursais 2014 e 2015, a auditoria afirma que as determinações neles contidas são bastante parecidas àquelas do Acordo Próprio da Matriz AC 2014 e 2015, pelo que para esses também valem as mesmas conclusões já expostas, além das seguintes:

4.68 *Novamente aqui não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação. O acordo se resume a estabelecer que cada filial pagará aos gerentes/responsáveis por sucursal, a título de PLR, uma porcentagem (igualmente não estabelecida no acordo) sobre o*

lucro líquido da sucursal. Ademais, o instrumento de negociação não estabelece igualmente o percentual que será utilizado por filial, restringindo-se apenas a prever que o mesmo dependerá do crescimento e maturidade dos negócios de cada localidade. Em suma os acordos ora questionados não trazem em seu bojo 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.

4.69 *Isto posto, para todos os Acordos de PLR apresentados anteriormente, verifica-se que seus instrumentos de negociação não estabelecem em momento algum os objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se sim reiteradamente em cumprimento de metas e em avaliação de desempenho, mas não se apresenta 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.*

4.71 *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, afrontando de modo viral a legislação 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!!*

4.72 *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 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.*

Sobre as Avaliações de Desempenho que deram origem aos pagamentos de PLR realizados em 2014 e 2015, o Relatório Fiscal afirma que a empresa exibiu algumas Avaliações do Sistema de Gerenciamento de Desempenho para os anos-base 2013 e 2014, conforme amostragem proposta pela auditoria fiscal, cuja análise segue abaixo:

4.74 *Iniciemos pela descrição dessas avaliações, chamadas de Contratos de Desempenho. Tais impressos exibem o logotipo da Porto Seguro em seu cabeçalho, bem como o período ao qual se referem (AC 2013 ou AC 2014) e o nome do empregado avaliado.*

4.75 *Verificou-se, durante a auditoria, a existência de diferentes Contratos de Desempenho, conforme os seguintes “grupos”: (i) Equipes; (ii) Competências Liderança; (iii) Área Corporativa; (iv) Área Negócios – Liderança; (v) Sucursal Equipes; (vi) Diretores Comerciais e Regionais / Gerentes de Sucursais / Superintendentes Comerciais / Superintendentes de Obras Projetos Proc Supr; (viii) Gerentes; e (ix) Coordenadores / Especialistas.*

...

4.78 *Os Contratos de Desempenho do “grupo” Equipes AC 2013 são estruturados em 3 seções: Informações do Funcionário; Competências e Objetivos x Competências. (...)*

4.79 *Os Contratos de Desempenho do “grupo” Competências Liderança AC 2013 são estruturados em 4 seções: Informações do Funcionário; Introdução, Competências e Objetivos x Competências. (...) 4.80 Os Contratos de Desempenho do “grupo” Área Corporativa AC 2013 são estruturados em 6 seções: Informações do Funcionário; Introdução, Objetivos Corporativos, Objetivos Individuais, Competências e Objetivos x Competências. (...)*

4.81 *Os Contratos de Desempenho dos “grupos” Área Corporativa - Liderança e Área Negócios – Liderança AC 2013 são estruturados em 7 seções: Informações do Funcionário; Introdução, Objetivos Corporativos, Objetivos Individuais, Gestão de Pessoas, Competências e Objetivos x Competências. (...)*

4.82 *Os Contratos de Desempenho dos “grupos” Equipe e Sucursal - Equipe AC 2014 são estruturados em 8 seções: Informações do Funcionário; Introdução, Objetivos Individuais, Competências, Competências – Avaliação Parcial, Competências – Avaliação Final, Resumo e Objetivos x Competências. (...)*

4.83 *Os Contratos de Desempenho do “grupo” Diretores Comerciais e Regionais / Gerentes de Sucursais / Superintendentes Comerciais / Superintendentes de Obras Projetos Proc Supr AC 2014 são estruturados em 6 seções: Informações do*

Funcionário; Introdução, Competências – Avaliação Parcial, Competências – Avaliação Final, Resumo e Objetivos x Competências (...)

4.84 Os Contratos de Desempenho dos “grupos” Gerentes e Coordenadores / Especialistas AC 2014 são estruturados em 8 seções: Informações do Funcionário; Introdução, Objetivos Individuais, Competências, Competências – Avaliação Parcial, Competências – Avaliação Final, Resumo e Objetivos x Competências. (...)

4.85 Inicialmente apontamos que a utilização de diferentes “grupos” de colaboradores para o pagamento da participação, relativa ao ano calendário de 2013, consoante os Contratos de Desempenho analisados, nos “grupos”: Equipes, Competências Liderança, Área Corporativa, Área Corporativa – Liderança e Área Negócios – Liderança, não consta do Acordos de PLR AC 2013.

4.86 Salientamos, em continuação, que nas avaliações analisadas em que se observa a existência de Objetivos Corporativos/Institucionais, estes não são explicados, apontando-se somente que os resultados serão dados pela área de Recursos Humanos. Lembramos que, de acordo com o Roteiro para Equipes – Novo Programa de Participação nos Lucros e Resultados (exercício 2014), os Objetivos Institucionais para o ano calendário de 2014 são: 10% do Lucro Líquido da Porto Seguro e 10% do Índice de DA, sendo que tais objetivos não constam do Acordo de PLR AC 2014. (...)

4.90 Em suma, através das descrições das Avaliações de Desempenho utilizadas pelo contribuinte para o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, observa-se claramente que os Objetivos Corporativos, Objetivos Individuais, Objetivos de Gestão de Pessoas e Competências constantes de tais avaliações (Contratos de Desempenho), apresentadas durante a auditoria, assim como seus respectivos pesos, mecanismos de apuração e critérios de avaliação, não foram instituídos previamente através dos instrumentos de negociação da PLR, mas sim somente a posteriori por intermédio de sistemas internos do contribuinte, sem negociação entre as partes e sem a participação de um representante do sindicato como legalmente estipulado.

4.91 Nos citados Contratos de Desempenho AC 2013 não foram encontradas quaisquer referências aos indicadores constantes do Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2013 (% Despesa Administrativa, % Sinalidade, % Avaliação Segurado e % Avaliação Corretor), tendo sido utilizados como parâmetros para o pagamento da participação: Objetivos Corporativos, Objetivos Individuais, Objetivos de Gestão de Pessoas e Competências, os quais não foram estabelecidos previamente pelo Acordo de PLR em tela.

4.92 Por sua vez, nos Contratos de Desempenho AC 2014, no lugar da utilização dos “blocos” determinados pelo Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2014 (blocos: institucional, negócio, individual e competências), foram empregues, na sistemática de cálculo da participação, Objetivos Individuais e Competências, identicamente não convencionados previamente pelos instrumentos de negociação da PLR.

4.93 Ademais, não constam talqualmente dos Acordos de PLR ora tratados a previsão de Autoavaliação no processo utilizado para o pagamento da participação, nem a existência de diferentes Contratos de Desempenho (avaliações) de acordo com os “grupos” de empregados, que como vimos acima foram ambos empregados pelo contribuinte em sua sistemática de avaliação, cálculo e pagamento da PLR a seus colaboradores.

4.94 Destacamos ainda que pela documentação acima descrita não foi possível comprovar as datas de fixação e de conhecimento das metas ou objetivos por parte dos beneficiários da PLR. Além disso, não houve 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. Não foram encontradas outrossim as assinaturas do avaliado e do avaliador.

4.95 Ora, 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, entre empregado e gestor, fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

...

4.97 Salienta-se, em continuação, que nem nos Acordos de PLR, nem nas Avaliações do Sistema de Gerenciamento de Desempenho apresentados, não são

apontados os mecanismos de aferição nem os critérios de avaliação das metas a serem atingidas pelos empregados para o recebimento da participação.

A auditoria destaca então o entendimento do CARF sobre o estabelecimento de regras claras e objetivas nos acordos de PLR, nos julgados que cita. E continua o Relatório Fiscal, afirmando que os objetivos e metas apontados nas Avaliações de Desempenho constituem encargos regulares dos empregados, rotineiros e ordinários, sendo mesmo alguns de caráter subjetivo, como abaixo:

- ✓ *Estruturar a área de Relações Trabalhistas e Sindicais;*
- ✓ *Monitoramento e gestão de recursos;*
- ✓ *Estruturar e manter a estratégia de relacionamento com os diferentes sindicatos;*
- ✓ *Promover encontros periódicos com toda a equipe full-time e part-time com objetivo de: integrar, criar sinergia, legitimar competências essenciais, papéis e responsabilidades; ampliar a visão sistêmica; comunicar sem intermediação; debater temas relevantes ao programa;*
- ✓ *Identificar e desenvolver o sucessor para o cargo de coordenação e/ou Senior/Analista de Teleatendimento;*
- ✓ *Volume total de ligações recebidas em toda a central (Apólice, Endoso/Cotação, Sinistro, Banco, Chat / Sup. Portal, SAC) no ano;*
- ✓ *Oferece soluções e serviços de acordo com o perfil do cliente;*
- ✓ *Atuar e colaborar coletivamente para que o programa POMAR fique dentro dos prazos estabelecidos no baseline após orçamentação da Informática;*
- (...)

4.106 *Dianete do exposto até o momento, 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 somente das metas individuais e sem a comprovação da data de conhecimento destas pelos empregados, encontra-se nas Avaliações do Sistema de Gerenciamento de Desempenho e Extratos de Metas, com metas definidas 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.*

4.107 *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 no acordo 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 n.º 10.101/00.*

4.108 *Resta manifesto que o sistema acima descrito, e empregado pela empresa no pagamento da PLR, nada mais é do que uma avaliação que servirá de 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.*

Mais decisões do CARF são apresentadas pela auditoria acerca do tema acima. E continua o Relatório Fiscal, destacando da subjetividade de alguns critérios utilizados nos Contratos de Desempenho, conforme abaixo:

4.112 *Observa-se inicialmente que, nas descrições dos diferentes tipos de Contrato de Desempenho feitas anteriormente, os objetivos “Competências” consistem em:*

- *Capacidade Crítica - Ser duro sem perder a ternura, agindo pedagogicamente nas situações que o irritam; (...)*
- *Desprendimento - Expressar-se e agir sobre situações e fatos através de um pensamento claro e desapaixonado; (...)*
- *Foco em/nos Resultado(s) - Não sacrificar o longo prazo em função do curto; (...)*
- *Foco no Cliente - Se colocar no lugar dos clientes (interno e externo), olhando as ações a partir da perspectiva deste, sem esquecer os objetivos empresariais; (...)*
- *Inovação e Realização - Buscar continuamente alternativas e ideias que se destaquem e nos diferencie da concorrência; (...)*
- *Intuição (...)*

- Negociação (...)
- Ponderação (...)
- Sensibilidade Humana (...)
- Visão Sistemática (...)
- Empreendedorismo (...)
- Foco nas relações (...)
- Tomada de decisão (...)

Algumas das competências citadas também integram os documentos Roteiro para Equipes – Novo Programa de Participação nos Lucros e Resultados (exercício 2014) e Gestão de Desempenho – Manual Eletrônico da Equipe.

De acordo com a auditoria, nos comentários dos Contratos de Desempenho apresentados, podem ser inferidos critérios de avaliação manifestamente subjetivos e pouco claros, como os seguintes:

- ✓ *Não ser complacente com o pensamento em comum, buscando alternativas e tirando conclusões a partir das observações dos fatos, de forma objetiva, sem se “trancar” em seu ponto de vista;*
- ✓ *Acredito que a felicidade está na jornada, e que pessoas felizes produzem mais e melhor;*
- ✓ *Continuar dando ouvidos à “voz” interior;*
- ...

Sobre a subjetividade de critérios, a Auditoria cita doutrina e decisões do CARF e conclui:

4.117 Indiscutível que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1.º, do art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, igualmente descharacteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Ora, o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação. (...)

4.132 Isto posto, verifica-se que o contribuinte 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 de forma completa as regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários, nem seus mecanismos de aferição e critérios objetivos de avaliação, além de estabelecerem a existência de uma parcela mínima obrigatória de PLR sem relação com qualquer plano de metas. Os objetivos são definidos em sistema interno, entre os empregados e seus gestores, 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, não são apresentados os mecanismos de aferição das metas acordadas e os critérios de avaliação.

Por fim, a auditoria analisa alguns problemas gerais envolvendo todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR: Acordos Próprios e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados.

O primeiro deles é a data de formalização dos instrumentos coletivos, para verificação da existência de negociação prévia dos direitos substantivos e das regras adjetivas acordadas para o pagamento da PLR:

4.135 Primeiramente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Próprios e as Convenções Coletivas de PLR 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.

4.139 Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, isto é, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, uma vez que é relativo exatamente a esse período pactuado.

4.140 No caso em questão, constatou-se durante a auditoria que:

- o Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2013 foi celebrado em 26 de agosto de 2013;
- o Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2014 foi celebrado em 01 de março de 2014;
- o Acordo Próprio de PLR da Matriz AC 2015 foi celebrado em 14 de abril de 2015;
- o Acordo Próprio de PLR das Sucursais AC 2013 foi celebrado em 26 de agosto de 2013;
- o Acordo Próprio de PLR das Sucursais AC 2014 foi celebrado em 25 de junho de 2014;
- o Acordo Próprio de PLR das Sucursais AC 2015 foi celebrado em 14 de abril de 2015;
- os Acordos Próprios de PPR AC 2013, para diversas áreas, foram celebrados todos em 15 de julho de 2013, salvo as duas exceções a seguir;
- o Acordo Próprio de PPR para os empregados com nível de Liderança, Consultores e Especialistas AC 2013 foi celebrado em 13 de maio de 2013;
- o Acordo Próprio de PPR para os empregados da Área de Produto Auto AC 2013 foi celebrado em 15 de março de 2013;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Seguritários AC 2013 foi assinada em 30 de janeiro de 2014;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Seguritários AC 2014 foi celebrada em 04 de fevereiro de 2015; e
- a Convenção Coletiva de PLR dos Seguritários AC 2015 foi assinada em 03 de fevereiro de 2016.

A esse respeito, a Auditoria cita entendimento do Tribunal Superior do Trabalho (TST) e decisões do CARF.

Em seguida, destaca que o contribuinte utiliza múltiplos instrumentos de negociação de PLR e efetua o pagamento relativamente a todos eles, sem compensação de valores. Argui que, de acordo com o entendimento do CARF, nas decisões que cita, o pagamento de PLR com base em diversos acordos concomitantemente contrasta com os preceitos da Lei nº 10.101, de 2000, pelo que sobre a sua totalidade devem incidir as contribuições previdenciárias.

A Auditoria destaca então que o pagamento de PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado e que, da análise dos acordos firmados, constata-se a existência de diferentes "castas" de empregados, que recebem PLR em valores muito discrepantes.

Nesse sentido, afirma a existência de colaboradores que receberam valores de PLR correspondentes a mais de 500% dos seus salários anuais, pelo que resta nítido o caráter retributivo e a substituição salarial, sendo evidente que tais colaboradores não exercem seu trabalho pelo salário que recebem, mas pelos valores exorbitantes que a eles são concedidos a título de PLR.

Aduz não haver base legal que justifique uma distribuição tão desigual entre os empregados, de forma que o valor da participação paga à grande maioria dos trabalhadores da empresa possua montantes tão inferiores àqueles pagos a uma pequeníssima parcela dos beneficiários. Cita julgados.

Resume o que foi verificado, da forma abaixo:

4.178 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, fora do acordo, pelos próprios empregados e sem a participação sindical, constituídos majoritariamente de objetivos de caráter subjetivo e/ou encargos ordinários decorrentes do contrato de trabalho; utilização de critérios de avaliação de caráter subjetivo; distribuição altamente desigual entre beneficiários);
- Ausência dos Requisitos para Celebração do Acordo Próprio (falta de comprovação de efetiva eleição de comissão de empregados; falta de comprovação da efetiva existência de negociações entre as partes com participação do sindicato);
- Ausência de Pactuação Prévia (retroatividade dos instrumentos de negociação; não pactuação prévia e completa das metas, mecanismos de aferição

e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, fora do acordo, pelos próprios empregados e sem participação sindical;

➤ *Ausência de Regras Claras e Objetivas (não estipulação detalhada e completa de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, fora do acordo, pelos próprios empregados e sem participação sindical; utilização de objetivos rotineiros/ ordinários e/ou abstratos/subjetivos na definição de metas; presença de critérios subjetivos de avaliação; utilização de instrumentos internos de gerenciamento profissional como avaliações de desempenho; 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); e*

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

Os valores de PLR pagos aos empregados foram discriminados nos Demonstrativos anexos ao Relatório Fiscal.

1.2. Da Participação nos Lucros dos Administradores

Conforme Relatório Fiscal, a Participação nos Lucros dos Administradores de uma sociedade anônima está prevista na Lei n.º 6.404, de 1976, artigos 152, §§ 1.^º e 2.^º, art. 189 e art. 190.

Pela legislação citada pela auditoria, apenas a PLR paga a empregados, de acordo com a Lei n.º 10.101, de 2000, não integra o salário de contribuição, ao passo que sobre os valores de Participação nos Lucros paga a administradores incidem as contribuições previdenciárias, por falta de norma legal isentiva.

O Relatório Fiscal cópia trecho de decisão do CARF, referente a este mesmo contribuinte, ora autuado (Acórdão 2402-006.526, de 10/08/2018):

Dianete desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7.^º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP n.º 794/94.

Por sua vez, o art. 2.^º da Lei n.º 10.101/00, que a partir de sua edição passou a regrar a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina -"será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

(...) A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de a empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despicando na insólita situação criada.

(...) À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9.^º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei n.º 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registro que a Lei n.º 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das

contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei n.º 8.212/91.

Essa lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento.

(...) Prosseguindo, há de se registrar que os requisitos da habitualidade e não eventualidade não se mostram indispensáveis a caracterizar a incidência da contribuição no caso em tela, consoante se denota do artigo 22, III e 28, III da Lei 8.212/91.

Outras decisões do CARF são citadas, no mesmo sentido.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal:

5.38 Conforme demonstrado anteriormente, a administração da sociedade em questão compete à Diretoria. Entretanto, no caso em apreço, muito embora os pagamentos das participações tenham sido realizados aos Administradores da Sociedade e tenham sido registrados nas Folhas de Pagamento de forma específica, eles aparecem na contabilidade do contribuinte juntamente com pagamentos realizados a empregados.

...

5.40 Conforme explicado em detalhes precedentemente, a Lei n.º 6.404/76 determina que a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria, e os Estatutos Sociais do contribuinte preveem que sua Administração seja feita pela Diretoria. Assim sendo, os Diretores eleitos na forma dos Estatutos Sociais são considerados como Administradores da Sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte. Destarte, os pagamentos a eles efetuados a título de Participação nos Lucros não estão sujeitos às disposições contidas na Lei n.º 10.101/00.

Os valores lançados foram identificados nas Folhas de Pagamento e na contabilidade, onde estavam escriturados juntamente com os valores de PLR dos empregados, e foram discriminados nos Demonstrativos anexados aos Autos de Infração.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 28/12/2018 (e-fls. 1.510/1.586). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 2.071/2.138), pelo que peço vênia para reproduzir:

O contribuinte teve ciência das autuações em 29/11/2018, conforme Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, fls. 1.495/1.497. Em 28/12/2018, foi solicitada a juntada da impugnação de fls. 1.512/2.062, a qual vem abaixo relatada, em síntese.

Após arguir a tempestividade da defesa, o Impugnante apresenta um resumo dos fatos, afirmando que a auditoria entendeu que a PLR paga aos empregados não atendeu a todos os requisitos da Lei n.º 10.101, de 2000, no período auditado. Destaca também que a PLR paga aos administradores foi lançada ao argumento de que a desoneração previdenciária estaria adstrita aos valores pagos aos empregados, atendida a Lei n.º 8.212, de 1991. Requer, ao fim, a improcedência das autuações em razão dos argumentos abaixo indicados:

1. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA AOS EMPREGADOS

1.1. Da Higidez da PLR amparada em CCT constituída de acordo com a Legislação Própria

1.2. Da Possibilidade de pagamento de PLR com base em Instrumentos Distintos, à luz da Lei n.º 10.101/00

1.3. Higidez da PLR autuada sob o aspecto da Comissão Paritária de PLR nos Planos de PL e PPR

1.4. Higidez da PLR autuada sob o aspecto da Data de Assinatura dos Instrumentos de PLR

1.5. Higidez da PLR sob o aspecto da existência de Regras Claras e Objetivas

- Plano de PL Matriz 2013 e Plano de PL para Sucursais e Regionais 2013

- Planos de PPR 2013

- Plano de PLR Matriz 2014 e 2015, e Plano de PLR para Sucursais e Regionais 2014 e 2015

1.6. A PLR autuada não foi utilizada como Substituição ou Complemento da remuneração devida a empregados

1.7. Conclusão: a PLR autuada cumpre os Requisitos da Lei n.º 10.101/00

2. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO SOBRE A PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS

2.1. Da Aplicabilidade da Lei n.º 10.101/00 à Isenção Previdenciária sobre Pagamentos de PLR a Administradores e/ou Diretores Não Empregados

2.2. Da Aplicabilidade da Lei n.º 6.404/76 à Isenção Previdenciária sobre Pagamentos de PLR a Administradores e/ou Diretores Não Empregados

- Da Ausência de Análise Fiscal acerca do Enquadramento na Lei n.º 6.404/76 dos Pagamentos de PLR Autuados

3. Subsidiariamente: Caso se Entenda pela Natureza Remuneratória da PLR Autuada, a sua Não Habitualidade Afastaria a Incidência Previdenciária

Da PLR paga aos empregados

O Impugnante contesta então a autuação quanto aos pagamentos de PLR aos empregados, afirmando que eles observaram o disposto na Lei n.º 10.101, de 2000, conforme os itens abaixo:

a) A EXISTÊNCIA DE INCENTIVO À PRODUTIVIDADE NOS CCTS: A previsão de pagamento de um valor fixo mínimo não viola a Lei n.º 10.101/00, notadamente por ser devido quando o empregado integra o grupo de empregados antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou está em efetivo exercício ao término desse mesmo ano, contribuindo, assim, com a produtividade da empresa;

b) REGULARIDADE DE PAGAMENTO DE PLR COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS não viola a Lei n.º 10.101/00, dado que legislação prevê a adoção de um só instrumento ou uma só forma de negociação, pelo que o pagamento de PLR com base em documentos distintos é plenamente possível, sendo certo que a compensação a que alude o art. 3.º, § 3.º, da Lei n.º 10.101/00 é uma faculdade e não um dever legal como faz crer a D. Fiscalização;

c) A LEGITIMIDADE DA COMISSÃO PARITÁRIA DE PLR: Não consta da Lei n.º 10.101/00 forma prescrita de eleição e de anuência de empregados à Comissão Paritária de PLR, sendo improcedente a acusação fiscal, seja porque a pretensão fiscal carece de fundamentação legal, seja porque está comprovada a higidez do Plano neste aspecto;

d) OS INSTRUMENTOS DE PLR AFIGURAM-SE HÍGIDOS QUANTO À DATA DE ASSINATURA, notadamente pelo fato de que foram de fato negociados entre as partes e os empregados tinham conhecimento das condições ao recebimento da PLR durante todo o período de aferição, sendo certo que a assinatura apenas denota aspecto formal da avença;

e) AS REGRAS DOS INSTRUMENTOS DE PLR SÃO CLARAS E OBJETIVAS, cumprindo o disposto na Lei n.º 10.101/00, sendo que as alegações da Fiscalização decorrem da convicção pessoal do I. Fiscal sobre o tema, a despeito da legislação relevante;

f) A PLR NÃO FOI UTILIZADA COMO SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTO DA REMUNERAÇÃO DEVIDA A EMPREGADOS: A discrepância entre o salário-base e a PLR decorrem do estrito cumprimento dos acordos e não servem de argumento, tampouco evidência, à descaracterização da PLR, sendo certo que os valores pagos, ora autuados, respeitam os requisitos previstos na Lei n.º 10.101/00 e não contrariam o disposto no seu art. 3.º.

De forma mais detalhada, são apresentados os argumentos abaixo:

Da Higidez da PLR amparada em CCT constituída de acordo com a Legislação Própria

O Impugnante aduz ser incabível a acusação fiscal de alegadas inconsistências nas CCT, à luz da Lei n.º 10.101, de 2000, dado que sequer foi parte na sua negociação, embora seja compelido ao seu cumprimento.

Diz que a legislação específica (CLT, arts. 611, 613, 619 e 625) prescreve a forma e o conteúdo mínimos de CCTs, bem como a coercitividade de suas regras, e reserva ao Poder Judiciário a competência de dirimir eventuais controvérsias, pelo que a auditoria ultrapassa o limite de sua competência ao desqualificar as regras previstas nos instrumentos coletivos firmados, com o fito de afastar a isenção devida das contribuições previdenciárias.

Argui não se poder alegar que a ação fiscal se limitou a afastar a isenção previdenciária sem adentrar nas regras dos instrumentos, visto que são diversas e contundentes as críticas feitas pela auditoria às CCTs, conforme os itens do Relatório Fiscal que menciona (4.15; 4.18; 4.19).

Contesta a acusação de inadimplemento previdenciário decorrente de pagamento de PLR fundada em instrumentos de observância obrigatória, válidos e eficazes, por observar a forma prescrita em lei, cujas regras são insuscetíveis de discordância fora do âmbito judicial.

Alega que o entendimento fiscal de que as CCTs descumprem a Lei n.º 10.101, de 2000, ao adotar como condição ao pagamento de PLR a simples admissão do empregado antes do início do ano-base ou no decorrer deste e estabelecer o pagamento de um valor fixo mínimo, não condiz com a realidade dos fatos, uma vez que a manutenção do vínculo empregatício de seus colaboradores não possui a conotação passiva ou negativa que lhe foi atribuída, mas trabalho árduo, em busca da conquista de se manter empregado e integrar o seu trabalho com o capital da empresa, através do recebimento da referida verba.

Afirma que o direito substantivo previsto nas CCTs é a efetiva participação dos trabalhadores no lucro ou resultado da impugnante e as regras adjetivas previstas corroboram a sua eficácia prática.

Diz se enquadrar na hipótese da Cláusula Segunda das CCT, por possuir programas próprios de PLR, servindo como referencial mínimo o valor nelas registrado, não se tratando a PLR de um pagamento alheio à performance do empregado ou à situação da impugnante.

Sobre a previsão de que o pagamento da PLR independe do resultado apurado no balanço do exercício, explica tratar-se de exigência de sindicatos em prol dos trabalhadores, buscando assegurar o pagamento da PLR, evidenciando o caráter compulsório da parcela assim definida.

Destaca ainda que a Lei n.º 10.101, de 2000, não veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR, mormente em se tratando de previsão em CCT, cuja generalidade e amplitude não permitiria uma aferição personalizada de cada empregado. A PLR prevista nas CCTs serve como garantia mínima dos empregados elegíveis, especialmente nas hipóteses de o valor a que os funcionários fizerem jus, de acordo com os planos próprios, ser inferior ao valor estabelecido nos instrumentos coletivos. Cita julgado do CARF segundo o qual a mera previsão de um valor mínimo de PLR não afronta a Lei n.º 10.101, de 2000.

Sobre a Cláusula Terceira das CCTs, aplicável às empresas que não possuem programas próprios de PLR, afirma que a previsão de pagamento da verba independentemente da existência de lucro e ou disponibilidade financeira caracteriza mais uma exigência sindical típica em prol dos trabalhadores, que ademais não se aplica à impugnante, a qual possui programas próprios de PLR.

Argui assim a improcedência da autuação da PLR paga com base nas CCTs.

Da Possibilidade de pagamento de PLR com base em Instrumentos Distintos

Neste ponto, o Impugnante alega descaber a acusação fiscal, dado que o art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, estabelece as formas de negociação possíveis, não havendo determinação no sentido de que a adoção de uma forma de negociação exclua da outra e que, além disso, o § 3.º do art. 3.º da mesma Lei prevê a possibilidade de compensação dos valores pagos com base em planos próprios com outras formas de pagamento de PLR.

Afirma que a lei incentiva as empresas a adotarem programas próprios, em adição às convenções coletivas, com o intuito de aumentar os benefícios aos trabalhadores, de modo a garantir que estes recebam um valor mínimo, a título de PLR, com base na CCT, com a possibilidade de majoração da participação mediante o cumprimento de metas. Diz que este é o entendimento do CARF em julgados que cita.

Aduz que, embora tenha se utilizado de múltiplos instrumentos de PLR para os pagamentos efetuados em prol dos empregados, é fato que aqueles que asseguraram os maiores valores de PLR absorveram aqueles apurados com valor menor, o que, na prática, corresponde à compensação prevista no citado no art. 3.º, § 3.º, da Lei n.º 10.101, de 2000. Diz que essa prática foi reportada à Fiscalização, por meio da Resposta à Intimação, de 21/05/2018:

Enfim, argui, também nesse quesito, a improcedência das autuações.

Higidez da PLR autuada sob o aspecto da Comissão Paritária nos Planos Próprios

Neste ponto, argui que a Fiscalização descharacteriza a natureza jurídica da PLR autuada por meio de exigência de requisitos que a Lei n.º 10.101/00 não estabelece, relativos à composição da Comissão de Empregados e cita julgado do CARF.

Ressalta que, no caso, a Comissão Paritária de PLR foi composta por empregados integrantes de diversas áreas da Impugnante, devidamente dotados de legitimidade para representar seus pares, líderes de departamentos e colaboradores de longa data.

Destaca que a auditoria não trouxe nenhuma reclamação de empregados acerca da composição da referida comissão e da representatividade de seus membros, o que corrobora sua legitimidade.

Afirma que os Acordos firmados foram subscritos também por representantes das entidades sindicais, estando, portanto, os beneficiários devidamente representados.

Higidez da PLR sob o aspecto da Data de Assinatura dos Instrumentos de PLR

Sobre esse requisito, o Impugnante afirma que os pactos laborais, ainda que assinados no curso dos exercícios a que se referiam, reproduzem as condições ao recebimento da PLR vigentes em anos anteriores, de modo que os funcionários possuíam conhecimento das regras relativas à distribuição da PLR antes mesmo do início do período aquisitivo. Diz que, em relação a 2013, as regras eram similares às anteriores e que, em relação às CCT, há identidade de regras de 2011 a 2015.

Em relação aos Planos Próprios de 2014 e 2015, o Impugnante esclarece que, apesar de terem alcançado importantes modificações, o seu advento acompanhou uma cartilha detalhada para que tanto o empregador quanto o empregado se sentissem amparados sobre seus direitos e deveres, conforme se infere dos documentos de fls. 186/316, o que foi explicitado durante a ação fiscal.

Afirma ser notório que a busca pela satisfação dos clientes e o aumento do lucro são pressupostos básicos e essenciais da atividade empresarial, pelo que nenhum colaborador precisa ser instruído a trabalhar com o objetivo de atender a esses interesses.

Conclui que não se pode admitir a cobrança de contribuições previdenciárias sobre a PLR, uma vez comprovado que (i) os critérios para recebimento da PLR de exercícios anteriores ao período autuado eram semelhantes àqueles dispostos nos instrumentos em discussão; (ii) tais critérios não consideram os empregados individualmente, mas o desempenho da empresa como um todo; e (iii) possuíam como objetivo o aumento do lucro e da satisfação dos clientes.

Para o Impugnante, a Lei n.º 10.101/00 não condiciona a legitimidade da PLR a um programa assinado antes do exercício a que ela se refere, mas à uma prévia "pactuação", ou seja, negociação com amplo conhecimento das partes, o que foi atendido neste caso.

Entende que o legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios constantes dos incisos I e II do § 1.º do art. 2.º da referida Lei, mas utilizou a expressão "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições", o que deixa claro que a adoção de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente nada mais é do que uma sugestão do legislador, mas jamais uma condição à legitimidade da PLR.

Aduz que a jurisprudência já consolidou o entendimento de que a assinatura do instrumento de PLR pode ser concretizada mesmo após o período a que se refere, desde que seja firmado anteriormente ao pagamento da respectiva PLR, o que ocorreu no caso. Cita julgado do CARF.

Considera ilegítima, portanto, as autuações também sob esse aspecto.

Higidez da PLR sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas

Neste ponto, o Impugnante argui que a Fiscalização analisou detalhadamente as regras dos acordos vigentes no período de apuração, afirmando a inexistência de regras claras e objetivas, com base apenas em críticas e dúvidas de cunho pessoal.

Sobre o Plano de PLR Matriz 2013 e o Plano de PLR Sucursais e Regionais 2013, argui que ambos se baseavam em um programa de metas coletivas, que tinha por objetivo direcionar e reconhecer a melhoria nos indicadores corporativos e suas metas correspondentes e dependiam da avaliação de três públicos: funcionários, corretores e segurados, além do equilíbrio das despesas administrativas e o controle do índice de sinistralidade, conforme previsto no item 5 do Plano da Matriz e no item 6 do Plano das Sucursais.

Afirma que o critério adotado para o pagamento de PLR em todos os períodos foi o índice de lucratividade, diante do qual era determinado o valor a ser pago a cada funcionário, de acordo com o múltiplo salarial considerado.

Argui que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, os Planos de PL firmados pela Impugnante têm como causa o auferimento de lucro (art. 2.º, I, da Lei n.º 10.101/00) e não um programa de metas (art. 2.º, II, da Lei n.º 10.101/00).

Diz que as disposições contidas no art. 2.º da Lei n.º 10.101/00 são exemplificativas, sendo de livre convenção entre as partes, a utilização de um dos critérios previstos pelo dispositivo legal, ou a construção de regras, metas e objetivos a serem atingidos pelo empregado para a fixação do programa de PLR.

Afirma que, sendo o auferimento de lucro o gatilho do pagamento da PLR, a sua ocorrência significa o cumprimento do critério estabelecido e acordado, após o que se passa a quantificar o montante devido a cada funcionário, conforme a métrica prevista no instrumento laboral, descabendo considerações acerca da natureza subjetiva dos critérios fixados nos acordos de PL, conforme entendimento do CARF que cita.

Destaca que as metas reputadas obscuras pela Fiscalização correspondem aos indicadores do desempenho da Companhia como um todo, os quais visam o aumento da satisfação dos clientes e do lucro, conforme sintetizado no quadro que apresenta, com Indicadores, Características e Pesos. Esclarece o seguinte:

106. O primeiro indicador correspondia às despesas administrativas e era obtido a partir da comparação entre as despesas incorridas pela empresa e os prêmios (receitas) auferidos em todos os ramos de autuação (seguros patrimoniais e pessoas). O segundo indicador correspondia à sinistralidade e era obtido a partir da comparação entre os sinistros e os prêmios. O terceiro indicador correspondia à avaliação do segurado e era calculado a partir das reclamações apuradas pelo Serviço de Atendimento Consumidor (SAC). E, o quarto indicador correspondia à avaliação do corretor obtido mediante pesquisa de satisfação respondida pelos corretores de seguros relação aos serviços prestados pelas áreas.

107. Com base nessas informações, o empregado podia inferir que, para fazer jus à PLR deveria laborar em prol do incremento do índice de lucratividade da companhia, reduzindo as despesas administrativas e índice de sinistralidade, além de laborar com a melhor performance possível, contribuindo para bom atendimento dos clientes/corretores e para o ambiente de trabalho.

108. Já os intervalos eram estabelecidos com base em estudo estatístico de cada um dos indicadores e sua evolução histórica:

...

O Impugnante diz demonstrar que as metas existentes não correspondem à causa do pagamento da PLR, mas sim a lucratividade, a partir da qual os valores serão calculados de forma personalizada, conforme os parâmetros do instrumento laboral. Diz demonstrar ainda a clareza e objetividade das regras atinentes à quantificação da PLR, a fim de corroborar a higidez das verbas à luz da Lei n.º 10.101/00:

112. No bojo do Plano de PL Matriz 2013, a causa do pagamento da PLR é a obtenção de lucro, sendo que, de acordo com o acordo, seria distribuído de 3% a 8% do lucro líquido. O cálculo, então, era feito de acordo com apuração das

metas, onde eram aplicados determinados pesos sobre os resultados para a definição do lucro líquido a ser distribuído. No ano de 2013, os resultados obtidos foram:

Resultado 2013: % Despesas Administrativas - 13,98; % Sinistralidade - 54,10; % Avaliação Segurado - 0,5318; % Avaliação Corretor - 86,10

113. Identifica-se onde os resultados obtidos se enquadram no quadro de intervalos: (...)

114. Apura-se o índice ponderado de cada um dos indicadores:

Cálculo do % do PL: % DA - %Sinist. - %Aval. Segurado - %Aval. Corretor Peso do Indicador (...)

Resultado obtido (...)

Índice ponderado (...)

115. Somando-se os índices ponderados ($1,58 + 1,66 + 1,04 + 0,92$) chegou-se ao percentual de 5,20% do lucro líquido.

116. Esse resultado (5,20% do lucro líquido), dividido pela folha de pagamento do último mês do exercício apurado, definia o múltiplo de salários aplicado para todos os funcionários contemplados pelo programa. No ano-calendário de 2013, o valor do lucro líquido comparado à folha de salário resultou no percentual de 251%.

117. Tal percentual foi aplicado sobre o salário nominal apurado em 12/2013 e sobre as médias de comissão e prêmios de vendas apuradas de 01/2013 a 12/2013. Desse valor, deduziu-se a antecipação realizada pelo acordo próprio no mês de 08/2013, prevista no item 4.2, a qual correspondeu ao percentual de 25% aplicado sobre o salário nominal de 06/2013.

118. Tomando-se, como exemplo, um funcionário que trabalhou durante o ano de 2013 com um salário fixo de R\$ 2.000,00, a PLR paga em 02/2013 correspondeu a R\$ 5.020,00, de acordo com a regra acima. Confira-se:

Natureza	Data	Fórmula de Cálculo	Total
Antecipação	Agosto/2013	R\$ 2.000,00 x 25%	R\$ 500,00
PLR 2013	Março/2014	R\$ 2.000,00 x 251%	R\$ 5.020,00
		Saldo	R\$ 4.520,00

119. A mesma metodologia foi adotada no bojo do Plano de PL das Sucursais, com a única diferença de que a apuração era feita tomando por base o lucro líquido auferido pela sucursal e sua folha de pagamento.

O Impugnante conclui restar nítida a presença de critérios claros e objetivos a serem atingidos pelos seus empregados para fazer jus à PLR, pelo que deve ser cancelada a exigência fiscal.

Sobre a alegação fiscal de que 40% dos Contratos de Desempenho não contemplavam a avaliação feita pelo gestor, o Impugnante alega que esses documentos se referem a empregados com cargos de liderança nas sucursais e regionais da Cia, os quais recebiam a PLR não em decorrência de sua performance, mas com base no critério de lucratividade. Afirma que os Contratos de Desempenho eram mantidos para esses empregados apenas para registrar o nível de desenvolvimento de cada um deles ao longo do ano. Junta relação de empregados extraída de seu sistema (Doc. 7) para comprovar que os contratos citados pela auditoria se referem a esses empregados.

Considera que a autuação decorre de entendimento pessoal da Fiscalização, em contraposição à vontade das partes que firmaram os acordos, que não pode servir de pretexto para desqualificar a PLR, conforme julgado do CARF que cita.

Argui ainda que, se os Planos de PLR não possuíssem regras claras e objetivas ou se visassem à complementação da remuneração do trabalhador, não seriam assinados pelo Sindicatos, porque seriam prejudiciais aos empregados.

Sobre os Planos de PPR 2013, o Impugnante afirma que estes foram criados para incentivar a produtividade individual dos seus colaboradores. E continua:

129. Em resumo, o I. Agente Fiscal concluiu que a totalidade dos instrumentos de 2013, relativos a resultados, não conteriam regras claras e objetivas quanto aos objetivos e metas a serem atingidas para recebimento da PLR. Porém, ao analisar separadamente cada um dos instrumentos, identifica apenas quatro instrumentos que não apresentariam metas, pesos, mecanismos de aferição e critérios de avaliação a serem utilizados no cálculo da PLR, quais sejam: Planos de PPR referentes às Áreas Comercial; Diretoria de Informática; Empregados de Nível de Liderança, Consultores e Especialistas; e Área de Porto Aluguel.

Argui que, por conseguinte, a infração à Lei n.º 10.101/00 por ausência de regras claras e objetivas não deve prevalecer como motivo à descaracterização dos pagamentos efetuados com base nos Planos de PPR 2013, salvo em relação aos Planos de PPR acima discriminados. Reitera, todavia, que todos os PPR 2013 possuem regras claras e objetivas, respeitando a Lei específica. Exemplifica o exposto com o Plano PPR 2013 da área de Transportes, item 6 - Sistemática e Critérios de Apuração:

6. Sistemática e Critérios de Apuração

6.1 O pagamento da Participação nos Resultados do exercício será de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente conforme o quadro de metas abaixo.

Departamento	Produtividade	Cancelamento	Prêmio Líquido	Projetos	Sinistralidade	Lucro Líquido	Total
Aceitação de Riscos	35%	15%	10%		10%	30%	100%
Produto			10%	50%	10%	30%	100%
Consultores			10%	50%	10%	30%	100%
Supporte Comercial			10%	50%	10%	30%	100%
Projetos			10%	50%	10%	30%	100%
Gerência			10%	50%	10%	30%	100%

6.2 O princípio da Participação nos Resultados da área de Transportes é baseado em um sistema por atingimento de metas anuais.

6.3 O direito ao pagamento dos valores começa com o atingimento de no mínimo 80% das metas estabelecidas para o período, ponderado pelo peso do indicador, sendo que, independentemente do atingimento em percentual maior que 100% de cada meta estabelecida, o ganho correspondente será de, no máximo, 100% do indicador respeitando o múltiplo salarial de 1 (um) salário.

6.4 O cálculo será feito de acordo com apuração das metas, onde serão aplicados os pesos sobre os resultados para a definição do percentual sobre o múltiplo salarial a ser pago.

6.5 Para a aplicação do múltiplo salarial será considerado o salário nominal do mês de dezembro do exercício apurado acrescido da media de comissões e prêmios de vendas, quando existir, também apurados no mesmo período.

6.6 As eventuais verbas salariais como horas extras, gratificações, etc. não integrarão a base de cálculo para efeitos de pagamento desta participação.

133. Como se vê, tal acordo prevê, basicamente, que o pagamento da Participação nos Resultados se dará de acordo com a apuração de determinadas metas que serão aferidas individualmente, mediante avaliação, e de acordo com o lucro líquido da área. A partir dessa aferição, determina-se o valor a ser pago ao funcionário, respeitado o múltiplo salarial de 1 salário, atendendo plenamente à finalidade da PLR de integração entre capital e trabalho e o incentivo à produtividade.

134. O direito ao pagamento da participação nos resultados, conforme item 6.3 acima, começava com o atingimento de no mínimo 80% das metas, ponderado pelo peso do indicador, sendo que o ganho máximo poderia chegar até 1 salário.

Exemplifica o exposto com alguns cálculos de participação paga em 02/2013, baseados nos critérios previstos nos acordos.

Neste ponto, o Impugnante destaca que a Lei n.º 10.101/00 não impõe que as regras dos planos próprios sejam exaustivas, de modo que os aspectos acessórios (p. ex., critérios de avaliação, metas individuais e fórmula de cálculo) não precisariam estar explícitos no instrumento de negociação para torná-lo hígido, conforme entendimento do CARF, nos julgados que cita.

Conclui serem improcedentes as autuações com fundamento na inexistência de regras claras e objetivas nos planos próprios firmados pelo Impugnante.

Sobre o Plano de PLR Matriz 2014 e 2015 e o Plano de PLR Sucursais e Regionais 2014 e 2015, o Impugnante afirma que, para a Auditoria, tais instrumentos não conteriam regras claras e objetivas quanto a:

- (i) *A composição da divisão dos empregados por Grupos;*
- (ii) *A definição dos blocos para os quais serão estipuladas metas a serem atingidas para o recebimento da participação;*
- (iii) *A fixação das metas/objetivos a serem cumpridos em cada um dos blocos e que deverão ser atingidas para o pagamento da PLR;*
- (iv) *A delimitação dos mecanismos de aferição das metas/objetivos que serão estipulados posteriormente;*
- (v) *A designação dos critérios que serão utilizados para a aferição do atingimento das metas/objetivos que serão estipulados posteriormente; e*

(vi) O sistema utilizado para o pagamento da participação no caso dos funcionários transferidos e/ou promovidos a partir do mês de outubro, a chamada regra interna.

Ressalta que o Plano PLR Sucursais 2014 não dispõe sobre a utilização de regra interna, pelo que este não deve ser motivo à descaracterização do pagamento efetuado. Entende que as demais alegações fiscais não merecem prosperar, eis que os planos em questão são dotados de regras claras e objetivas, respeitando os dispositivos da Lei n.º 10.101/00, conforme explicitado:

144. Os Planos de PLR Matriz 2014 e 2015, e Sucursais e Regionais 2014 e 2015 (fls. 60/73 e 79/92), idealizados pela Impugnante conjuntamente com a Comissão Paritária de PLR, foram apresentados juntamente a uma apresentação explicativa, em powerpoint, do novo programa de PLR (fls. 186/316). Nos documentos, verifica-se que os instrumentos se baseavam em um programa de metas coletivas e individuais, que tinham por objetivo direcionar e reconhecer a melhoria nos indicadores corporativos:
...

145. Como informado no curso da fiscalização, os grupos da PLR foram compostos pelo agrupamento das grades salariais dos cargos existentes na estrutura, quais sejam: "Grupo I: júnior (grade salarial: 3 — 8); Grupo II: pleno (grade salarial: 9 — 11); Grupo III: sênior (grade salarial: 12 — 16); Grupo IV: coordenador/especialista; Grupo V: gerentes; Grupo VI: superintendente". Cada Grupo possuía um múltiplo salarial e metas coletivas e individuais a serem atingidas em quatro Blocos diferentes.

146. Os Blocos eram divididos em (i) institucional, (ii) negócio, (iii) individual e (iv) competência, sendo que cada Bloco tinha metas e pesos diferentes. Para o Bloco Institucional eram definidas metas para todos os empregados de todas as empresas do Grupo, para o Bloco Negócios eram definidas metas de cada área, para o Bloco Individual eram definidas metas individuais e anuais, cadastradas no sistema interno da seguradora por cada funcionário com validação do respectivo gestor, e para o Bloco Competências eram definidas metas pessoais, ou seja, comuns para toda a empresa, as quais foram avaliadas por intermédio de auto-avaliação e avaliação do gestor.
...

147. Nesse contexto, as metas eram estipuladas dentro de cada um dos quatro Blocos, sendo mínimas e máximas de 80% e 120%, respectivamente, a primeira para que o empregado seja elegível à PLR e a segunda considerada a meta de superação. Veja-se que tais percentuais foram implantados com o objetivo de reconhecer entregas diferenciadas dentre cada um dos empregados, aplicando-se um redutor para os resultados abaixo de 100% e um acelerador para os resultados acima de 100%.
...

148. Como se vê, um dos objetivos dos instrumentos em tela era beneficiar desempenhos diferenciados dos empregados, para tanto, a Impugnante estabeleceu os Bloco Individual, e Bloco Competências. No primeiro, o empregado definia, juntamente ao seu gestor, metas individuais e anuais, que ambos entendiam ser desafiadoras para o empregado e benéficas à produtividade da Impugnante; já no segundo, a Impugnante definia metas de cunho pessoal e comum a todos os empregados, as quais entendia serem essenciais ao crescimento dos empregados e da empresa.

149. Todos os conceitos acima foram firmados nos Planos de PLR Matriz 2014 e 2015, e Sucursais e Regionais 2014 e 2015 (fls. 60/73 e 79/92), e exaustivamente detalhados na apresentação em powerpoint do novo programa de PLR (fls. 186/316), conforme ilustram alguns dos excertos abaixo colacionados:
...

150. Também a Impugnante colaciona aos autos cópia dos Contratos de Objetivos, emitidos por meio de seu sistema interno, ao qual todos os seus funcionários têm acesso (Doc. 08). Da análise de tais documentos, verifica-se que as informações sobre a qual Grupo pertencia o empregado e quais as metas que deveriam ser atingidas para que o empregado fizesse jus ao benefício da PLR eram amplamente divulgadas, como se verifica do Contrato de Objetivo do colaborador Carlos Luiz Thomaz Gonçalves Netto:

- Como saber a qual grupo pertence (...)
- Metas referentes ao Bloco Institucional (...)
- Metas referentes ao Bloco Negócio (...)

- Metas referentes ao Bloco Individual (...)

151. Ainda, no curso do ano-calendário, o RH da Impugnante encaminhava comunicados, via e-mail, aos empregados informando a apuração parcial dos objetivos de cada um dos Blocos, buscando, assim, um maior nível de transparência entre os empregados e o empregador (Doc. 09).

152. Por sua vez, a PLR devida a cada empregado era calculada da seguinte forma: Valor alvo x Peso do Objetivo x Potencial de Ganho ...

153. Assim, o cálculo e o pagamento para cada um dos quatro Blocos foram efetuados da seguinte forma, sendo a PLR devida a soma dos valores:

...
154. Também, insta destacar que, em casos excepcionais, de promoção/transferência de funcionários nos meses de outubro, novembro e dezembro, os Planos de PLR Matriz 2014 e 2015, e Plano de PLR Sucursais e Regionais 2015 consignam a previsão de aplicação de regra interna para o pagamento do benefício, a qual, conforme detalhado à Fiscalização (fls. 865/866), se resume em:

- (i) Bloco Institucional: apuração normal do valor correspondente a tal Bloco;
- (ii) Bloco Negócio: cálculo proporcional do valor correspondente a tal Bloco, ou seja, conforme metas previstas em cada uma das áreas de atuação nos meses em que foram integradas pelo funcionário;
- (iii) Blocos Individual e Competência antes da promoção/transferência: cálculo proporcional dos valores correspondentes a tais Blocos; e
- (iv) Blocos Individual e Competência após a promoção/transferência: cálculo considerando atingimento de 100% das metas nos Blocos Individual e Competência, dado que não haveria tempo hábil para cumprimento das metas em 3, 2 ou 1 mês (es).

O impugnante aduz que as críticas feitas pelo Sr. Agente Fiscal são subjetivas, dado que todas as questões levantadas no Relatório fiscal são facilmente justificadas com base nos Planos Próprios (fls. 60/73 e 79/92) e manuais divulgados conjuntamente (fls. 186/316), conforme abaixo:

A. Quais as metas individuais a serem atendidas?

As metas individuais a serem atingidas são aquelas definidas pelo próprio empregado anualmente, que serão cadastradas no sistema interno da seguradora pelo respectivo funcionário, com validação do seu gestor. As metas individuais do empregado constam do sistema interno da Impugnante, ao qual todos os funcionários têm acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08): (...)

B. Quais os critérios de avaliação a serem utilizados?

A avaliação de desempenho é realizada de acordo com o acompanhamento do gestor através de reuniões de feedback, que após a sua conclusão são cadastradas em sistema mediante consenso entre gestor e funcionário.

C. Quais os mecanismos de aferição do cumprimento de tais metas?

A aferição é realizada de acordo com as metas que foram previamente pactuadas no sistema interno da Impugnante. O acompanhamento é feito pelo gestor de acordo com as implantações que foram definidas. Por exemplo, o funcionário deve entregar o projeto de TI em três fases, o gestor faz o acompanhamento do desenvolvimento e da conclusão do projeto.

D. Quais são as áreas de atuação?

As áreas de atuação são, praticamente, equivalentes às gerências que integram a Porto Cia. Excepcionalmente, duas ou mais gerências podem integrar uma mesma área de atuação.

E. Quais são as metas a serem atendidas em cada área?

As metas de cada uma das áreas de atuação são definidas pelos seus respectivos diretores e encaminhadas ao RH da Impugnante, que disponibiliza as informações no sistema interno da empresa, ao qual todos os funcionários tem acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08). (...)

F. Quais as metas globais a serem atendidas?

Da mesma forma que as metas de cada uma das áreas de atuação (acima), as metas globais são definidas pelos diretores da Impugnante e encaminhadas ao RH da Impugnante, que disponibiliza as informações no sistema interno da empresa, ao qual todos os funcionários tem acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08). (...)

G. Quais os mecanismos de aferição quantitativos e qualitativas das metas globais e de área?

As metas globais são aferidas pelas áreas de Controladoria, Produção Comercial e SAC e a área de Remuneração, que registra no sistema e calcula o pagamento.

As metas de área/negócio são pelas próprias áreas que enviam as informações para a área de Remuneração registrar no sistema e calcular o pagamento. Por exemplo, Lucro Líquido de cada um dos negócios. Este resultado segue a régua de atingimento de 80 a 120%

H. Quais os critérios de avaliação do cumprimento de metas?

No início do ano são definidas as metas mínima, alvo e superação e no final do ciclo são apurados os resultados e cadastrados no sistema que fará o cálculo do pagamento.

Também, ao final do processo, o funcionário cadastrá o resultado atingido para cada um dos objetivos, após isso, o funcionário apresenta documentação comprobatória do resultado para o gestor, que, por sua vez, valida o resultado atingido.

I. Quais são as metas globais necessárias para o recebimento do benefício?

Da mesma forma que as metas de cada uma das áreas de atuação (acima), as metas globais são definidas pelos diretores da Impugnante e encaminhadas ao RH da Impugnante, que disponibiliza as informações no sistema interno da empresa, ao qual todos os funcionários tem acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08) (...)

J. Quais as metas da minha área de atuação que deverão ser alcançadas?

As metas de cada uma das áreas de atuação são definidas pelos seus respectivos diretores e encaminhadas ao RH da Impugnante, que disponibiliza as informações no sistema interno da empresa, ao qual todos os funcionários tem acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08). (...)

K. Quais as minhas metas individuais para obter o direito à PLR?

As metas individuais são aquelas definidas pelo próprio empregado anualmente, que serão cadastradas no sistema interno da seguradora pelo respectivo funcionário, com validação do seu gestor. As metas individuais do empregado constam do sistema interno da Impugnante, ao qual todos os funcionários têm acesso, conforme demonstram os contratos de metas exemplificativos (vide Doc. 08) (...)

L. De que forma serei objetivamente avaliado?

A avaliação é realizada de acordo com o atingimento dos objetivos previamente acordados entre gestor e funcionário no início de cada ciclo. Nesse sentido, o funcionário será avaliado de acordo com o atingimento das metas do Bloco Individual, mas receberá também uma parte da sua PLR considerando o resultado da sua área e da corporação.

M. Como o resultado da avaliação de desempenho terá impacto na PLR a receber?

A avaliação de desempenho tem o objetivo de apurar as metas atingidas dentro do bloco competência, sendo assim, tomando-se os Planos PLR Matriz 2014 e 2015, tal avaliação pode impactar em até 20% da PLR para os Grupos (fl. 60/73) (...)

N. Quanto de PLR vou receber?

O valor da PLR devida é inferido do cálculo abaixo (fl. 312): (...)

O Impugnante conclui que os Planos em questão possuem regras claras e objetivas, respeitando os dispositivos da Lei n.º 10.101/00, pelo que as acusações fiscais não podem prosperar:

157. Como se vê, tal acordo prevê, basicamente, que o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados se dará de acordo com a apuração de determinadas metas que serão aferidas coletiva e individualmente, mediante avaliação da empresa e do empregado. A partir dessa aferição, determina-se o valor a ser pago ao funcionário, respeitado o múltiplo salarial do seu Grupo, atendendo plenamente à finalidade de integração entre capital e trabalho e o incentivo à produtividade, notadamente pelo fato de cada empregado buscar tanto o destaque do Grupo Porto Seguro, como o seu como indivíduo.

Reitera que a Lei n.º 10.101, de 2000, não impõe que as regras dos planos próprios sejam exaustivas, de modo que os aspectos acessórios, como os critérios de avaliação, as metas individuais e a fórmula de cálculo, não precisariam estar explícitos no instrumento para torná-lo hígido.

Afirma, nesse sentido, que o CARF, conforme julgado que cita, não limita sua análise ao instrumento de PLR para valorar a qualidade das regras como claras e objetivas, admitindo documentos apartados, cientificados aos empregados, para reforçar e ilustrar o conteúdo dos instrumentos, inclusive por conta da sua complexidade em termos de volume de regras. Aduz assim que a qualidade das regras de PLR deve ser analisada em toda a extensão do plano.

Conclui pela improcedência do lançamento efetuado.

A PLR e a substituição ou a complementação da remuneração devida aos empregados

De acordo com o Impugnante, a Fiscalização entendeu que a discrepância entre o valor do salário-base de alguns empregados e o valor do pagamento de PLR consistiria em substituição da remuneração, o que contraria o art. 3.^º da Lei n.º 10.101/00.

Nesse sentido, destaca que, ao contrário do exposto no Relatório Fiscal, a maior proporção apontada no Demonstrativo de PLR x Salário Anual em 2015 é de 17,75% (fl. 1.488), pelo que tal motivo (pagamentos de PLR como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados), não deve prevalecer para os pagamentos efetuados em 2015.

Alega que, da mesma forma, não cabe a alegação fiscal para 2014: a uma, porque a Lei n.º 10.101/00 não faz qualquer ressalva de que os pagamentos de PLR devem respeitar um limite ou representar um certo percentual dos salários dos empregados; e, a duas, porque os valores de PLR pagos decorrem do estrito cumprimento dos Planos Próprios e, pois, da própria Lei específica.

Cita doutrina segundo a qual, no mercado internacional, é comum o pagamento da PLR em valor superior ao próprio salário, no intuito de estimular os empregados.

Diz que o CARF já se posicionou no sentido de que o pagamento de PLR em valor muito superior ao salário-base dos empregados não viola a regra estabelecida no art. 3.^º da Lei n.º 10.101/00.

Aduz que, ademais, os pagamentos reputados discrepantes pela Fiscalização decorrem do estrito cumprimento Plano Próprio referente à liderança de sucursais, os quais possuem parâmetros diversos daqueles previstos nos planos próprios da Matriz. Isso porque, conforme previsão do PPR, "Os responsáveis pelas Sucursais e suas Regionais participam de uma sistemática diferente, no qual é aplicado um percentual sobre o resultado do lucro líquido apurado no exercício de cada Sucursal. O percentual aplicado dependerá do crescimento e maturidade dos negócios de cada localidade e poderá variar de 0,85% a 4,06%."

Explica que, embora os Planos da Matriz e das Sucursais estejam fundados no critério de lucratividade, a PLR apurada pelo estabelecimento Matriz, com base no Plano de PL, fundava-se no lucro líquido obtido pela própria Matriz, ao passo que a PLR apurada pela Sucursal fundava-se no lucro líquido obtido pela Sucursal. Explicita então critérios para definição do percentual do lucro líquido dos Diretores Comerciais e Gerentes de Sucursal.

Afirma que, analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização (fls. 137) verifica-se que os valores de PLR que excederam até quatro salários foram pagos, em sua maioria, aos funcionários das Sucursais, com base no programa próprio, e em razão do lucro da sucursal ter sido superior ao lucro apurado pela Matriz no período. Exemplifica o exposto com a situação de alguns empregados (Doc. 10).

Afirma serem subjetivas as críticas da Auditoria, dado que todas as questões levantadas no Relatório Fiscal são justificadas com base nos Planos Próprios:

A. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma tão desigual entre seus colaboradores?

Conforme evidenciado acima, os pagamentos reputados discrepantes pela Fiscalização decorrem do estrito cumprimento do Plano Próprio referente à liderança de sucursais, os quais possuem parâmetros diversos daqueles previstos nos planos próprios da Matriz e lideranças de outras áreas da empresa (fl. 134):

5.17 Os empregados responsáveis pelas Sucursais e suas Regionais participam de uma sistemática diferente, no qual é aplicado um percentual sobre o Lucro Líquido apurado no exercício de cada Sucursal. O percentual aplicado dependerá do crescimento e maturidade dos negócios de cada localidade e poderá variar de 0,85 a 4,06%.

B. 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?

Os Planos Próprios celebrados entre a Impugnante e seus empregados buscam, sem dúvidas, integrar o capital e o trabalho. Nesse sentido, o pagamento díspar reflete a realidade de um Grupo que possui mais de 14 mil funcionários, além do apoio de 19 mil prestadores de serviços e cerca de 29 mil corretores, em diversas regiões do país, sendo certo que funcionários em diferentes funções, com diferentes desempenhos e em diversas localidades, as quais possuem diferentes potenciais de produtividade, não poderiam receber o mesmo valor a título de PLR.

O impugnante pugna, então, pelo cancelamento das autuações.

Conclusão: a PLR cumpre os requisitos da Lei n.º 10.101, de 2000

O Impugnante insiste na improcedência do lançamento, por terem os planos próprios acordados observado o disposto na Lei n.º 10.101, de 2000.

Aduz que nem a Lei restringe nem pode a Auditoria impor restrições quanto às metas a serem alcançadas nos instrumentos firmados, de forma que podem as metas estar vinculadas ao exercício das atividades pelo trabalhador, as quais devem ser eximamente desempenhadas para o recebimento da PLR.

Alega terem os Acordos efetuados pelo Impugnante cumprido com os objetivos de integração entre capital e trabalho e o incremento da produtividade, tendo a Auditoria apenas apontado irregularidades formais nos instrumentos pactuados.

Conclui assim que, cumprida a essência da negociação da PLR, os pagamentos efetuados a esse título não podem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros, sob pena de desestimular as empresas de concretizar a expectativa constitucional.

PLR paga aos administradores e ou diretores não empregados

O Impugnante afirma ser improcedente o lançamento quanto à PLR paga aos administradores ou diretores não empregados, visto que estes, na condição de "trabalhadores" também se enquadram na Lei n.º 10.101, de 2000, bem como por se enquadrar no art. 152 da Lei n.º 6.404, de 1976.

Aplicabilidade da Lei n.º 10.101/2000 e a isenção previdenciária da PLR de administradores e ou diretores não empregados

O Impugnante entende ser devida a isenção previdenciária sobre a PLR paga a administradores ou diretores não empregados, visto serem todos trabalhadores, não havendo, na Lei n.º 10.101/00 ou na legislação específica, nenhuma ressalva quanto a necessidade de serem os trabalhadores empregados.

Argui que a matriz constitucional da PLR é o art. 7.º, XI, da CRFB, que trata dos direitos dos trabalhadores, sendo seu comando de aplicabilidade imediata.

Realça que o conceito de trabalhador está previsto na CLT e que também a Lei n.º 10.101, de 2000, regula o pagamento de PLR aos trabalhadores.

Alega que a PLR paga aos trabalhadores não tem natureza jurídica remuneratória, pois não se caracteriza como contraprestação do trabalho e não integra o salário, independentemente de se tratar de trabalhador empregado ou de outra categoria de trabalhador. Cita nesse sentido decisões do CARF.

Afirma que a Auditoria fere o princípio da legalidade, ao restringir a isenção de contribuições previdenciárias aos pagamentos de PLR efetuados aos empregados, posto que a legislação utiliza a expressão "trabalhadores" sem distinção.

Conclui ser improcedente o lançamento.

Aplicabilidade da Lei n.º 6.404/1976 e a isenção previdenciária da PLR de administradores e ou diretores não empregados

Neste ponto, o Impugnante argui que, de acordo com o disposto no art. 7.º, XI, da CRFB, e art. 28, § 9.º, "j", da Lei n.º 8.212, de 1991, a Lei n.º 6.404, de 1976, é a lei específica que trata da PLR paga aos administradores, em seu art. 152, que não prevê a incidência das contribuições previdenciárias sobre tal rubrica. Diz que este é também o entendimento do CARF, nos julgados que cita (ACD 2401-003.811/2015, 2803-002.438/2013).

Afirma restar clara a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR paga a não empregados, seja pela isenção de que goza, seja porque a lei que a rege, a Lei n.º 6.404/1976, não dá guarida a tal tributação.

Ausência de análise fiscal acerca do enquadramento dos pagamentos de PLR à Lei n.º 6.404, de 1976

O Impugnante aduz que o pagamento de PLR estava previsto em seu Estatuto Social, art. 9.º:

Artigo 9.º A Assembleia Geral Ordinária fixará, anualmente, a remuneração global mensal dos administradores, a ser distribuída conforme deliberação da Diretoria. Além dos honorários, a Diretoria fará jus a uma participação anual nos lucros da sociedade, até 0,1 (um décimo) dos lucros e observado o disposto no artigo 152 da Lei n.º 6.404/76.

Diz ainda que este Estatuto assegura aos acionistas dividendos mínimos obrigatórios de 25% do lucro líquido, nos artigos 23 e 24.

Aduz que, considerando a aplicabilidade da Lei n.º 6.404/76 para fins de regulamentação da participação nos lucros paga a administradores/diretores não empregados e o Estatuto Social da Impugnante, a Autoridade Fiscal não poderia ter se limitado a analisar a demanda como questão de direito, pois competiria a esta, em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional, apontar o descumprimento dos preceitos da referida Lei, a fim de amparar a incidência previdenciária no presente caso.

Considera que, na ausência de aferição dos preceitos da Lei n.º 6.404/76, o lançamento deve ser considerado nulo, conforme julgado do CARF que cita.

A não habitualidade da PLR afasta a incidência da contribuição previdenciária

Neste ponto, o Impugnante argui que os pagamentos de PLR autuados não se afiguram habituais, o que também afasta a incidência previdenciária, nos termos dos artigos 22, I, c/c 28, § 9.º, "e", '7', ambos da Lei n.º 8.212, de 1991.

Cita doutrina e diz que, para que às determinadas verbas sejam imprimidas a natureza salarial e sua consequente inclusão na remuneração do empregado, mister se faz a presença do requisito da habitualidade, diagnosticada pela regularidade, permanência, periodicidade, constância e reiteração em "períodos consecutivos" do seu pagamento, conforme evidenciado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que cita. Argui que, no mesmo sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 565.160/SC, em que restou decidido que, "aquilo que se configure como 'ganho habitual', seja em decorrência de relação de emprego ou não, será passível de incidência de contribuição previdenciária".

Conclui que, ainda que reputada remuneratória a PLR autuada, deve ser reconhecida a improcedência da autuação, dada a não habitualidade dos pagamentos efetuados.

Do cancelamento da autuação em caso de empate de votos no julgamento da Impugnação

Aqui o Impugnante argui que, havendo empate de votos, o voto de qualidade deve ser para cancelar a autuação ou, ao menos, afastar a multa vinculada, com base no art. 112 do CTN, a despeito do disposto na Portaria MF n.º 341/2011, art. 13, no Decreto n.º 70.235/1972, art. 25, § 9.º, e no RICARF, art. 54.

Inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício

O Impugnante alega que deve ser excluída a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e que, embora não conste da autuação a aplicação de juros sobre a referida multa, é sabido que a RFB tem por praxe aplicá-los também sobre a parcela da multa, a partir do lançamento ou da cobrança do pretenso crédito tributário, o que não se afigura correto à luz da legislação tributária, por falta de amparo legal, observado o disposto nos artigos 113, 139 e 161, do CTN.

Diz que o CSRF já apreciou o tema e determinou o cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme julgado que cita.

Ao fim, o Impugnante requer a improcedência da autuação sobre a PLR paga aos empregados e sobre a PLR paga aos administradores e ou diretores não empregados; o reconhecimento da não habitualidade da PLR e a improcedência da exação, conforme decidiu o STF no RE 565.160/SC, com repercussão geral.

Subsidiariamente, requer sejam afastadas da base de cálculo da autuação de PLR dos empregados a parcela decorrente das CCT; que o eventual voto de qualidade do Presidente de Turma seja utilizado pela cancelar a autuação; e que seja excluída a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 2.071/2.138), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte e, ao final, consignou-se que julgava improcedente à impugnação.

Especialmente, manteve-se a autuação sobre PLR paga aos empregados por descaracterização dos planos, desconsiderando-se os pagamentos, manteve-se a autuação sobre PLR paga para diretores/administradores não empregados por serem contribuintes individuais não lhes aplicando a Lei n.º 10.101, enfrentou-se e afastou-se a tese de que em caso de voto de qualidade deveria prevalecer posição favorável ao contribuinte e manteve-se a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Do Recurso Voluntário, Petição Posterior e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, interposto em 05/06/2019 (e-fls. 2.151/2.253), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento e exonerar os débitos, tendo em vista a improcedência da autuação sobre a PLR paga aos empregados, sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados, pela natureza não habitual dos pagamentos (aplicação do RE 565.160 – Repercussão Geral). Subsidiariamente, a autuação deve ser revista para, quanto ao GILRAT, adotar alíquota de 1%, correspondente ao índice leve em que se enquadra a recorrente nos períodos autuados; anular o lançamento de contribuição de Terceiros; limitar a base de cálculo do lançamento de contribuição de Terceiros ao limite legal de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente nos períodos autuados.

No caso de eventual empate (voto de qualidade), requereu o cancelamento da autuação ou, ao menos, o afastamento da multa vinculada, com fulcro no art. 112 do CTN. Mantida a autuação, requereu o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Da improcedência da autuação sobre a PLR paga aos empregados; **b)** Da higidez da PLR amparada em CCT constituída de acordo com a legislação própria; **c)** Da possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, à luz da Lei n.º 10.101, de 2000; **d)** Higidez da PLR autuada sob o aspecto da comissão paritária de PLR nos planos de PL e PPR; **e)** Higidez da PLR autuada sob o aspecto da data de assinatura dos instrumentos de PLR; **f)** Higidez da PLR sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas (Plano de PL Matriz 2013 e Plano de PL para sucursais e regionais 2013; Planos de PPR 2013; Plano de PLR matriz 2014 e 2015, e Plano de PLR para sucursais e regionais 2014 e 2015); **g)** A PLR autuada não foi utilizada como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados; **h)** A PLR autuada cumpre os requisitos da Lei n.º 10.101; **i)** Da improcedência da autuação sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados; **j)** Da aplicabilidade da Lei n.º 10.101 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados; **k)** Da aplicabilidade da Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados; **l)** Da ausência de análise fiscal acerca do

enquadramento na Lei n.º 6.404 dos pagamentos de PLR autuados; **m)** Do necessário conhecimento das provas juntadas antes do julgamento do recurso voluntário; **n)** Subsidiariamente, caso se entenda pela natureza remuneratória da PLR autuada, a sua não habitualidade afastaria a incidência previdenciária; **o)** Subsidiariamente, da necessária revisão do lançamento – De GILRAT, pelo descumprimento da alíquota de 2%, dado o comprovado nível leve de acidentes do trabalho nos períodos autuados; **p)** Anular a exigência de contribuição de Terceiros; **q)** Da inexigibilidade da contribuição ao INCRA; **r)** Enquadrar no limite legal a pretensa base de cálculo de contribuição de Terceiros; **s)** Subsidiariamente, do necessário cancelamento da autuação em caso de empate de votos no julgamento; **t)** Subsidiariamente, da inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

Posteriormente, em 01/08/2019 (e-fls. 2.474/2.481), anexou o recorrente petição para, basicamente, requerer a “*juntada do Termo de Constatação e seus Anexos* (e-fls. 2.484/7.951) emitido pela KPMG Assessores Ltda., o qual diz constar dados e informações relevantes ao deslinde deste feito, mediante análise de quesitos específicos formulados pela Recorrente acerca de pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (‘PLR’) nos anos-calendário de 2013 e 2014”.

Consta, ainda, no processo eletrônico, arquivos não pagináveis, conforme termos de anexação (e-fls. 44, 45, 7.952), tendo os arquivos sido conferidos por este Conselheiro Relator, sendo elementos instrutórios dos autos, constando neles Folhas de Pagamentos 2014 e 2015 e Planilhas de apuração final do montante de PLR devido a cada um dos empregados de sucursais (e-fl. 2.480, juntado com petição anexada, e-fls. 2.474/2.481).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Por ocasião do julgamento, o recorrente apresentou memoriais reiterando os termos do recurso voluntário.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso é tempestivo (notificação em 06/05/2019, e-fl. 2.149, protocolo recursal em 05/06/2019, e-fls. 2.151/2.153, e despacho de encaminhamento, e-fl. 2.472), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula

CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Todavia, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação, não controvertida tempestivamente nos autos e constante como inovação no recurso voluntário, quais sejam, as alegações relativas aos pedidos subsidiários, caso mantido o lançamento da rubrica “PLR Empregados”, (i) de necessária revisão do lançamento em relação ao RAT/GILRAT, pelo descumprimento da alíquota de 2%, dado o alegado nível leve (1%) de acidentes do trabalho nos períodos autuados; (ii) de cancelamento da inexigibilidade da contribuição ao INCRA; (iii) de anulação da exigência de contribuição de Terceiros ou de enquadramento no limite legal de vinte salários mínimos da pretensa base de cálculo de contribuição de Terceiros.

É que na impugnação essas áreas não são questionadas. Não há uma só linha tratando delas e a DRJ não se pronunciou sobre tais matérias.

Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*”, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não julgada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação e, por isso mesmo, a DRJ não se pronunciou sobre tema não suscitado.

Sendo assim, conheço em parte do recurso voluntário (e-fls. 2.151/2.253), deixando de apreciar, se necessário for, as alegações relativas aos pedidos subsidiários, caso mantido o lançamento da rubrica “PLR Empregados”, (i) de necessária revisão do lançamento em relação ao RAT/GILRAT, pelo descumprimento da alíquota de 2%, dado o alegado nível leve de acidentes do trabalho nos períodos autuados; (ii) de cancelamento da inexigibilidade da contribuição ao INCRA; (iii) de anulação da exigência de contribuição de Terceiros ou de

enquadramento no limite legal de vinte salários mínimos da pretensa base de cálculo de contribuição de Terceiros.

Apreciação de requerimentos antecedentes a análise do mérito

- Requerimento para apreciação de documentos novos

O recorrente requer o deferimento da prova documental (e-fls. 2.484/7.951) juntada em 01/08/2019, após interposição do recurso voluntário, colacionada mediante petição (e-fls. 2.474/2.481), na qual postulou a anexação ao processo de Termo de Constatação com Anexos, emitido pela KPMG Assessores Ltda., auditoria independente, no qual são expostos dados e informações relevantes sobre o programa de PLR em causa. O referido documento contém quesitos específicos e respostas acerca de pagamentos efetuados a título de PLR nos anos-calendário de 2013 e 2014.

Assevera o recorrente que “*conta com 14 mil funcionários, além do apoio de 19 mil prestadores de serviços e cerca de 29 mil corretores, o que evidencia a grande quantidade de documentos que tiveram que ser analisados, com o objetivo de colaborar na instrução deste PA e no convencimento dos Srs. Julgadores, sendo provas de fatos e não de interpretações jurídicas*”. Invoca a aplicação do art. 38 da Lei n.º 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e fixa-lhe normas gerais.

No recurso voluntário aduzia ser possível, com base no art. 38 da Lei n.º 9.784, de 1999, juntar documentos até o momento do julgamento (e-fl. 2.233, item III.3).

O caso dos autos trata de lançamento de ofício, em suma, envolvendo o instituto da Participação nos Lucros e Resultados (PLR). O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito de não ser tributado por pagamento de PLR, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoado, no entanto foi vencido na primeira instância, a qual expôs razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal. Posteriormente, apresentou inovação documental, porém vinculada a matéria já controvertida e focada em contrapor fundamentos da decisão de piso e reafirmar sua tese de defesa, não inovando quanto as suas teses, ademais o trabalho da auditoria independente só foi finalizado após o protocolo do recurso voluntário, conforme data apostila no documento (e-fl. 2.486 – O parecer da KPMG é de 08/06/2019 e o recurso havia sido protocolado em momento anterior, em 05/06/2019). Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Pois bem. Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto a apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade

¹ Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1.º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2.º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c"). A juntada dos novos documentos, com supedâneo em quaisquer das ressalvas, deve ser formulada pelo contribuinte à autoridade julgadora (art. 16, § 5.º).

Dito isto, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado. A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º). Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Especialmente, neste caso concreto, tratando-se de documentação analisada e atestada por empresa de auditoria independente, substanciada com termo de constatação e quesitos, tenho em mente que esta documentação nova, vinculada a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente. Aliás, para tal propósito de esclarecer fatos poderia, inclusive, ser deliberada eventual diligência.

Demais disto, prevalece no processo administrativo fiscal a observância do princípio do formalismo moderado, como alhures anotado.

Veja-se que, além do parecer técnico de auditoria independente (e-fls. 2.481/2.556, cuja página e-fl. 2.486 informa o documento como "*Privado & Confidencial*", sendo exibido por liberalidade do contribuinte), consta na documentação anexada os Acordos de Participação nos Lucros (e-fls. 2.558/2.561; 2.563/2.566; 2.568/2.573; 2.575/2.578; 2.580/2.584; 2.586/2.589; 2.591/2.594; 2.596/2.599; 2.601/2.604; 2.606/2.609; 2.611/2.614; 2.616/2.619; 2.621/2.624; 2.626/2.629; 2.631/2.634; 2.636/2.639; 2.641/2.644; 2.646/2.649; 2.651/2.654; 2.656/2.659; 2.661/2.664; 2.666/2.669; 2.671/2.676; 2.678/2.683), bem como e-mails de comunicações sobre o programa destinados aos beneficiários (e-fls. 2.685/2.689) e vários outros documentos sobre o programa, tratando de regras de elegibilidade, de metas, de resultados e outros (e-fls. 2.691/2.912), um destes documentos é uma modelo explicativo de extrato

denominado “entenda seu extrato da PLR” (e-fls. 2.907/2.908). Depois se seguem cálculos e apurações do programa e outros eventuais documentos (e-fls. 2.914/7.951).

Noutro prisma, a esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.^º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, propaga que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado e os trabalhos de auditoria não são realizados em curto especial de tempo, prescindindo de maior tempo do que o prazo recursal.

De mais a mais, o contribuinte requereu a juntada dos novos documentos, nos moldes do art. 16, § 5.^º, do Decreto n.º 70.235, isto é, na forma como a legislação lhe impõe proceder.

Sendo assim, os documentos juntados serão apreciados por esta relatoria (e-fls. 2.484/7.951) quando da análise do mérito.

- Requerimento para em caso de desempate o resultado ser favorável ao recorrente

O sujeito passivo requer que, em caso de eventual empate (voto de qualidade), ocorra o cancelamento da autuação ou, ao menos, seja afastada a multa vinculada, com fulcro no art. 112 do CTN.

Pois bem. Importante consignar introdutoriamente que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, conforme disciplina do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972².

Dito isto, entendo não aplicável o art. 112 do CTN, por quaisquer de suas alíneas (I a IV)³, uma vez que penso que a norma é destinada ao direito material, enquanto o eventual empate no julgamento prescinde de regência por norma processual e, aliás, essa norma de processo existe tratando-se do § 9.^º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972⁴, com suas alterações, que disciplina processualmente a ocorrência e imputa ao Presidente o voto de qualidade, que, até mesmo, pode ser favorável ao contribuinte.

Perceba-se, como corolário lógico, tirante de quaisquer dúvidas, que se esta relatoria já deixasse consignado que, em caso de empate, o sujeito passivo deveria ser o vencedor, então, na

² 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 constitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

³ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

⁴ Art. 25, § 9.^º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

realidade, o “voto de qualidade” estaria sendo exercido previamente por este relator, o que violaria a norma adjetiva citada.

Portanto, além de não possuir amparo legal, o requerimento de cancelamento do lançamento por força de eventual exercício de voto de qualidade, analisado inaugralmente de modo isolado por este relator, refere-se a resultado de um evento futuro e incerto, uma vez que se não ocorrer o empate no julgamento não haverá decisão pelo voto de qualidade. Por outro lado, se a situação de empate se concretizar, não necessariamente o voto será contrário ao contribuinte no sentido da manutenção do lançamento. Logo, o requerimento apreciado em caráter antecedente pelo relator deve ser indeferido, reforçando-se não ser possível afastar normas legais no âmbito do CARF, o que é objeto de enunciado sumular neste Egrégio Conselho.

Em suma, não compete a este relator desempatar o processo, caso ocorra o empate, tampouco compete afastar a multa, caso se processe o dito resultado, sendo inaplicável o art. 112 do CTN.

Sendo assim, indefiro o requerimento.

Apreciação de preliminar ou prejudicial antecedente a análise do mérito

Não há preliminares, nem prejudiciais ao mérito, havendo apenas os requerimentos pontuais antecedentes, mas já analisados alhures, deste modo prossigo ao mérito.

Mérito

Inicialmente, consigno que a controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício por ter a fiscalização descaracterizado os efeitos tributários aplicados pelo contribuinte quanto as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) **(i)** dos Empregados e **(ii)** dos Administradores Não empregados (Contribuintes Individuais). A escrita contábil e fiscal do sujeito passivo aponta todos os pagamentos como PLR.

Os pagamentos foram efetuados nos **exercícios de 2014 e de 2015**. **Os pagamentos têm suporte em instrumentos firmados em 2013, 2014 e 2015.**

O lançamento em relação aos **(i)** Empregados foi de Contribuições Sociais Previdenciárias Patronais (quota patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT – Art. 22, I e II, Lei 8.212) e de Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) relativa à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), conforme legislação específica.

Por sua vez, o lançamento em relação aos **(ii)** Contribuintes Individuais (Administradores Não empregados – Diretores Estatutários) foi de Contribuições Sociais Previdenciárias da Empresa relativas aos pagamentos de PLR efetivados para os Administradores sem vínculo de emprego (Art. 22, III, Lei 8.212).

Dito isto, consoante noção cediça a "escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais" (Decreto-Lei n.º 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto n.º 9.580, de 2018), cabendo à "autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos" nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto n.º 9.580, de 2018).

Por isso, o relatório da fiscalização (e-fls. 1.142/1.226) delimita os motivos da autuação e esclarece que "[...] foram examinados durante a auditoria fiscal documentos tais como Folhas de Pagamento; Escrituração Contábil Fiscal – ECF (entregue no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED); Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP; Guias da Previdência Social – GPS; Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Acordos/Planos Próprios de Participações nos Lucros ou Resultados e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF" (e-fl. 1.143).

No Relatório Fiscal (e-fls. 1.142/1.226) são apresentados os seguintes argumentos para descaracterizar a natureza das **PLR's pagas aos Empregados**: **(i)** houverem mais de um instrumento de negociação para substanciar múltiplos pagamentos de PLR e inexistiu compensação entre eles (Acordos Próprios de PLR, Acordos Próprios de PPR e Convenção Coletiva de PLR) e o único critério adotado pelas Convenções Coletivas de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano (tratando-se de prêmio por assiduidade), inexistindo incentivo à produtividade, enquanto os Acordos Próprios (de PLR e PPR), firmados pela Companhia e por seus funcionários, representados pela Comissão de Representantes dos Empregados, não teve adequada representatividade, houve ausência de participação sindical ou de comissão paritária de empregados escolhida adequadamente na elaboração dos Acordos Próprios, inexiste comprovação das negociações; **(ii)** vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente no início do período de referência; **(iii)** inexistência de regras claras e objetivas, ausência de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir sua avaliação para o eventual recebimento da verba e auferir suas metas, com negociações individuais, utilizando-se "sistema de gerenciamento de desempenho e extratos de metas, com metas definidas sem a participação de um representante sindical", havendo ausência de metas ou subjetividade nelas ou fixação de atividades rotineiras, regulares e ordinários da relação de emprego e questionando-se as avaliações, inclusive falando em amostragem efetivada em 2013 e conclusão de que 40% não apresentam avaliação do gestor não apontando nota final do empregado avaliado (e-fl. 1.177); **(iv)** PLR assegurada em valor fixo mínimo violando o caráter condicional (independentemente de apuração de balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira); **(v)** PLR em valor superior ao salário, no confronto "*PLR x salário*", sendo uma substituição ou complementação do salário, conforme amostragem efetivada (e-fl. 1.203 e planilhas e-fls. 1.363/1.488), havendo distribuição altamente desigual entre os empregados.

Outrossim, quanto a descaracterização da natureza das **PLR's pagas aos Administradores sem vínculo de emprego (Diretores Estatutários)**, em síntese, alega-se: **(i)** não aplicação da Lei 6.404 para afastar a tributação; **(ii)** não aplicação da Lei 10.101 aos diretores estatutários, pois não gozam de vínculo de emprego; **(iii)** conceito de salário-de-contribuição para contribuinte individual com critério amplo (todos os rendimentos pagos, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma); **(iv)** inexistência de vínculo empregatício e a própria empresa assim entende ao declarar seus Diretores Estatutários em GFIP

corretamente na categoria 05 (diretor não empregado), bem como ao inseri-los em suas Folhas de Pagamento nessa mesma categoria.

Deste modo, cuidando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito no controle de legalidade, assim como considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões postas ao debate.

- Considerações básicas sobre a famigerada PLR

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Aliás, hodiernamente, está em vigência a Medida Provisória (MP) n.º 905, de 11 de novembro de 2019, ainda não convertida em lei na data desta sessão de julgamento, a qual pretende minimizar alguns aspectos discutidos em torno do instituto. Na exposição de motivos da MP consta que “[a] medida visa, ainda, gerar maior segurança jurídica em termos de verbas de participação nos lucros”⁵.

Muitas polêmicas interpretativas existem em torno do instituto e a MP objetiva, em outras palavras, positivar como única interpretação válida a normatização que ela prescreve. Todavia, a despeito da sua vigência, a mesma ainda não produziu efeitos no que tange à legislação da PLR, por força do art. 53, III, § 1.^º, I⁶, combinado com o art. 48 da referida MP, e ausência de ato do Ministro da Economia. Deste modo, eventual convergência a seus aspectos será condição meramente coincidente por força da interpretação possível na atual legislação da PLR (com redação anterior a MP).

Recentemente, em análise diversa destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.^a Região afirmou que: “A participação nos lucros e resultados – PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados” (TRF 3.^a Região, Terceira Turma, Apelação Cível – 2119764 – 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava. Porém, para fins previdenciários, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao

⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP%20905-19.pdf (Acesso em 16/01/2020).

⁶ Art. 53. Esta Medida Provisória entra em vigor:

III - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

§ 1.^º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

I - quanto ao disposto (...) no art. 48 na parte em que altera o art. 2.^º da Lei n.º 10.101, de 2000, somente quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria.

campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.^º e reafirmada com outra linguagem no § 4.^º do art. 218 da Carta Magna, a “*participação nos lucros, ou resultados*” (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica.

Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei. O objetivo finalístico da norma é o bem-estar dos segurados empregados e a integração capital e trabalho em prol da economia nacional.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada à Terceiros (Outras Entidades e Fundos), havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição, afastando-a como base de cálculo para fins de tributação.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.^º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese (Tema 344 da Repercussão Geral/STF): "*Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.^º, XI, da Constituição Federal de 1988.*"

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da “*PLR*” como verba “*desvinculada da remuneração*”, retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas à Terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.^º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.^º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos Administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria. Ademais, a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, nos empregados (titulares de vínculo de emprego).

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.^a Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.^a Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível – 1955377 – 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Nesta toada, debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações para à época dos fatos imponíveis em comento, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada 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. 7.º, inciso XI, da Constituição*" (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade.

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados "*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*" (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regrar que é "*vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil*" (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação dada pela Lei 12.832, de 2013, com efeitos a partir de 1.^º de janeiro de 2013. A autuação analisada é de 2014 e 2015).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º). O que se espera é que seja razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, havendo maior flexibilidade quando se destinar a integrar o capital e o trabalho (objetivar a participação no lucro), porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja

finalizada em tempo apto a atender a seus escopos quando objetivar resultados (incentivar a produtividade).

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.^º, II) ou uma comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (Lei 10.101, art. 2.^º, I, redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013, com efeitos a partir de 1.^º de janeiro de 2013. A autuação analisada é de 2014 e 2015)⁷.

Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa ter um cunho coletivo e ser possível de consulta pelos empregados, de modo que o instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, art. 2.^º, § 2.^º).

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que "[t]odos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados" (Lei 10.101, art. 3.^º, § 3.^º, grifei). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" de "planos próprios", quando os planos não são aqueles fixados em convenção coletiva.

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

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

Relembre-se que a "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*", mas também pode ser "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base

⁷ A redação originária do dispositivo não exigia que a comissão fosse paritária. A redação ainda sem efeitos dada pela MP n.º 905, de 2019, deixa de exigir a participação sindical, obrigando apenas que seja comissão paritária escolhida pelas partes.

em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"⁸ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁹. Para a doutrina justrabalhista a gratificação independe de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço. Aliás, complemente-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR (ou, simplesmente, PL), mantendo a designação mais conhecida, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR – Programa de Participação nos Resultados.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução de conflitos (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, muitos exigem que o pagamento não ocorra antes do acordo ser subscrito pelas partes, podendo já ter sido iniciado ou até encerrado o exercício.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e índices previamente ajustados, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com mais clareza e o quanto mais brevemente possível seus desafios, metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho, exigindo-se uma assinatura previamente razoável ao fim do exercício do acordo subscrito pelas partes.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º,

⁸ Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.^a Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019.

Em sentido similar, conferir voto vencedor no Acórdão n.º 2402-006.068, de 03 de abril de 2018, do CARF, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

⁹ Idem.

§ 1.^º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.^º, § 1.^º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", muitos vão resumir dizendo que são conectados aos PPR, ademais, muitos podem pensar que a expressão sequer é associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social em comento, possam ser utilizados *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados em anos anteriores, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101.

De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que, ao menos, é razoavelmente esperado que este instrumento negociado, para resultados, esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais ou da comissão paritária, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia ou de reuniões etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passarei a análise que capitularei.

Pois bem. A contribuinte alega regularidade nos pagamentos a título de PLR advogando não poder haver a descaracterização deles, devendo-se manter hígido seu entendimento, sua contabilidade, conforme escriturou e declarou, não sendo devedora de contribuições previdenciárias ou daquelas destinadas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), não tendo as verbas pagas natureza remuneratória. Neste sentido, a lide está instaurada e conta com questões para deliberação.

Por organização metodológica, primeiro, aprecio as problemáticas envolvendo a "PLR EMPREGADOS" e, posteriormente, a "PLR Diretores Estatutários" e, em seguida, analiso "QUESTÕES GERAIS", tais como, os juros de mora sobre multa de ofício.

PLR EMPREGADOS

A defesa alega: **a)** Improcedência da autuação sobre a PLR paga aos empregados; **b)** Higidez da PLR amparada em CCT constituída de acordo com a legislação própria; **c)** Possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos, à luz da Lei n.º 10.101, de 2000; **d)** Higidez da PLR autuada sob o aspecto da comissão paritária de PLR nos planos de PL e PPR; **e)** Higidez da PLR autuada sob o aspecto da data de assinatura dos instrumentos de PLR; **f)** Higidez da PLR sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas (Plano de PL Matriz 2013 e Plano de PL para sucursais e regionais 2013; Planos de PPR 2013; Plano de PLR matriz 2014 e 2015, e Plano de PLR para sucursais e regionais 2014 e 2015); **g)** PLR autuada não foi utilizada como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados; e **h)** PLR autuada cumpre os requisitos da Lei n.º 10.101.

Ao meu modo, passo a capitular a análise, sem prejuízo ao enfrentamento de todas as questões necessárias ao julgamento.

- Da análise dos pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em instrumentos distintos

A fiscalização esclarece que a PLR paga pela Companhia recorrente, nos exercícios de 2014 e de 2015, é regida por diferentes instrumentos, sendo eles:

- (i) Convenções Coletivas de Trabalho Específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização AC 2013, 2014 e 2015;
- (ii) Acordos Próprios de Participação nos Lucros da Matriz AC 2013, 2014 e 2015;
- (iii) Acordos Próprios de Participação nos Lucros das Sucursais AC 2013, 2014 e 2015; e
- (iv) Acordos Próprios de Participação nos Resultados – PPR AC 2013, compostos de:
 - Acordo de PPR da Área de Instrutores de Canais Eletrônicos;
 - Acordo de PPR da Área Comercial;
 - Acordo de PPR da Área de Compras;
 - Acordo de PPR da Área de Gestão de Contratos e Governança de Compras;
 - Acordo de PPR da Diretoria de Atendimento;
 - Acordo de PPR da Superintendência Operacional;
 - Acordo de PPR da Diretoria de Informática;
 - Acordo de PPR da Área Jurídica;
 - Acordo de PPR da Área de Manutenção Predial;
 - Acordo de PPR dos Empregados com Nível de Liderança, Consultores e Especialistas;
 - Acordo de PPR da Área de Obras e Projetos Prediais;
 - Acordo de PPR da Área Porto Aluguel;
 - Acordo de PPR da Área de Prevenção a Fraudes e Sindicância;
 - Acordo de PPR da Área de Processos e Projetos Corporativos;
 - Acordo de PPR da Área de Produto Auto;
 - Acordo de PPR da Área Projeto Quantum;
 - Acordo de PPR da Área de Ramos Elementares;
 - Acordo de PPR da Área de Ouvidoria;
 - Acordo de PPR da Área de Salvados;
 - Acordo de PPR da Área de Segurança Corporativa;
 - Acordo de PPR da Área de Sinistros Ramos Elementares; e
 - Acordo de PPR da Área de Transportes.

Advoga o recorrente que podem ocorrer pagamentos de participação nos lucros, ou resultados, com base em mais de um instrumento negociado, à luz da Lei n.º 10.101, ou, em outras palavras, com fulcro em instrumentos distintos, enquanto que a fiscalização contesta a possibilidade de múltiplos instrumentos, devendo ocorrer compensação para validação. Diz, por várias razões, que improcede a autuação sobre a PLR paga aos empregados.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente neste capítulo da decisão. Isto porque, como anteriormente afirmado nas considerações gerais sobre a PLR, entendo que, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da Lei n.º 10.101, o legislador, por meio da referida lei específica, estabeleceu que *"todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º).

Vale dizer, independentemente de compensação, a Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio pactuado em

comissão paritária. O que a lei faz é criar uma faculdade de poderem ser compensados entre si. Não se fala em dever (em obrigação de compensar), ademais a livre negociação coletiva definirá pela compensação, ou não.

A lei específica apenas facilita a compensação¹⁰, a teor da deliberação a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, tão prestigiada hodiernamente nos meios sociais, especialmente pelo prisma justabalhista. Negociação coletiva esta que é enaltecida no espírito regulamentador do instituto em foco (PLR), não apresentando proibição ao pagamento com fulcro em distintos instrumentos, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado é permitido. A concomitância, simultaneidade, multiplicidade, como queira denominar, está, portanto, autorizada, devendo-se, é verdade, observar as demais disposições da legislação de regência, inclusive cumprindo-se, especialmente, as normas que imputem verdadeiras regras de dever deôntrico obrigatório.

Neste sentido, tem-se outras decisões do CARF, *verbi gratia*, cito duas: Acórdãos n.º 2301-005.419, de 04/07/2018, e n.º 2401-005.986, de 12/02/2019. E, também, menciono precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193, decisões de Maio de 2019.

Em continuidade, é certo que a Lei n.º 10.101, com suas alterações, passou a exigir, a partir de 1.º de janeiro de 2013, que o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não seja efetivado em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. Essa regra é dirigida a cada plano e, a meu sentir, focada na pessoa física de cada empregado.

Pois bem. Observou-se em linhas anteriores que o pagamento de PLR com base em convenções e com base em planos próprios é possível, o que afasta a alegação fiscal. De mais a mais, não consta na autuação que tenha ocorrido violação da periodicidade mínima acima apontada.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descharacterizar a natureza da PLR paga. Porém, como existem outras razões, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante e independente, prossigo no enfrentamento das questões.

- Da análise da participação sindical (ou representante sindical) e da análise da negociação prévia (data de assinatura e vigência) dos instrumentos.

A fiscalização impõe que houve ausência de participação sindical e de negociação prévia, vez que não se apresentou atas e eleição do representante dos empregados. Questiona, ainda, a vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente ao início do período de referência. A defesa refuta cada ponto.

¹⁰ A MP n.º 905, de 2019, ainda sem efeitos e não convertia em lei até essa sessão de julgamento, tornará como única interpretação possível, se aprovada: Art. 2.º, § 5.º As partes podem: II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1.º do art. 3.º.

Advoga o recorrente, em outras palavras, que os instrumentos possuem vigência retroativa e que foram negociados antes, apenas a assinatura é posterior, de modo que há higidez da PLR autuada sob o aspecto da data de assinatura dos instrumentos, e informa que não há registro de atas com debates, sendo o acordado levado a termo no próprio acordo.

Sustenta, ainda, a defesa a higidez da PLR amparada em CCT (Convenção Coletiva de Trabalho) constituída de acordo com a legislação própria e por entes sindicais específicos, não sendo a empresa autuada parte direta na CCT, devendo obedecê-la e cumpri-la.

Pondera que há higidez da PLR autuada sob o aspecto da comissão paritária de PLR nos planos de PL (Programa de Lucros) e PPR (Programa de Participação nos Resultados).

Na análise probatória constato no processo os seguintes instrumentos negociados:

- a) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados em 2014, firmado entre Sindicado das Empresas e Sindicados dos Empregados, datada de 30/01/2014, referente ao ano-base de 2013, com vigência declarada para exercício de 2013, com pagamento convencionado para ocorrer em 03/2014, permitida a antecipação, com objetivo de realizar a participação dos empregados nos lucros para o exercício 2013 (*e-fls. 46/48*);
- b) Acordo de Participação nos Lucros (Acordo Próprio), com critério para participação nos lucros de acordo com o atingimento de metas, datado de 26/08/2013, referente ao ano-base de 2013, com vigência declarada de 1 ano, com representante sindical, firmado pela empresa e comissão de representantes dos empregados, podendo ocorrer antecipação nos pagamentos, respeitando a semestralidade, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/2014 (*e-fls. 2.558/2.561*);
- c) Acordo de Participação nos Lucros (Acordo Próprio), com critério para participação nos lucros de acordo com o resultado de cada sucursal, datado de 26/08/2013, referente ao ano-base de 2013, com vigência declarada de 1 ano, com representante sindical, firmado pela empresa e comissão de representantes dos empregados, com abrangência para os empregados das sucursais e regionais, podendo ocorrer antecipação nos pagamentos, respeitando a semestralidade, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/2014 (*e-fls. 2.563/2.566*);
- d) 20 (vinte) Acordos de Participação nos Resultados (Acordo Próprio), com critério para participação nos resultados (PPR) de acordo com o atingimento de metas, o primeiro datado de 15/03/2013, o segundo datado de 13/05/2013 e todos os outros de 15/07/2013, referente ao ano-base de 2013, com vigência declarada de 1 ano, com representante sindical, firmado pela empresa e comissão de representantes dos empregados, podendo ocorrer antecipação nos pagamentos, respeitando a semestralidade, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/2014, com abrangência para (i) os empregados da área do Produto Auto (*e-fls. 2.636/2.639*), (ii) os empregados com nível de Liderança, Consultores e Especialistas (*e-fls. 2.568/2.573*), (iii) os empregados da área de Sinistros Ramos Elementares (*e-fls. 2.575/2.578*), (iv) os empregados da Diretoria de Informática (*e-fls. 2.580/2.584*), (v) os empregados da área de Ramos Elementares (*e-fls. 2.586/2.589*), (vi) os empregados da área de Prevenção a Fraudes e Sindicância (*e-fls. 2.591/2.594*), (vii) os empregados da área de Processos e Projetos Corporativos (*e-fls. 2.596/2.599*), (viii) os empregados da área de Manutenção Predial (*e-fls. 2.601/2.604*), (ix) os empregados da Superintendência Operacional (*e-fls. 2.606/2.609*), (x) os empregados da área de Transportes (*e-fls. 2.611/2.614*), (xi) os empregados da área de Segurança Corporativa (*e-fls. 2.616/2.619*), (xii) os empregados da área de Ouvidoria (*e-fls. 2.621/2.624*), (xiii) os empregados da área de Salvados (*e-fls. 2.626/2.629*), (xiv) os empregados da área do Projeto Quantum (*e-fls. 2.631/2.634*), (xv) os empregados da área do Porto Aluguel (*e-fls. 2.641/2.644*), (xvi) os empregados

da área de Obras e Projetos Prediais (*e-fls.* 2.646/2.649), (xvii) os empregados da área Jurídica (*e-fls.* 2.651/2.654), (xviii) os empregados da Diretoria de Atendimento (*e-fls.* 2.656/2.659), (xix) os empregados da área de Compras (*e-fls.* 2.661/2.664), (xx) os empregados da área de instrutores de Canais Eletrônicos (*e-fls.* 2.666/2.669);

e) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados em 2015, firmado entre Sindicato das Empresas e Sindicados dos Empregados, datada de 04/02/2015, referente ao ano-base de 2014, com vigência declarada para exercício de 2014, com pagamento convencionado para ocorrer em 03/2015, permitida a antecipação, com objetivo de realizar a participação dos empregados nos lucros para o exercício 2014 (*e-fls.* 49/51);

f) Acordo de Participação nos Lucros e Resultados (Acordo Próprio), com critério no atingimento de metas (PPR), datado de 01/03/2014, referente ao ano-base de 2014, com vigência declarada de 1.^º de janeiro de 2014 na 31 de dezembro de 2014, com representante sindical, firmado pela empresa e comissão de representantes dos empregados, podendo ocorrer antecipação nos pagamentos, respeitando a semestralidade, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/2015 (*e-fls.* 2.671/2.676);

g) Acordo de Participação nos Lucros e Resultados (Acordo Próprio), com critério no atingimento de metas (PPR), datado de 25/06/2014, referente ao ano-base de 2014, com vigência declarada de 1.^º de janeiro de 2014 na 31 de dezembro de 2014, com representante sindical, firmado pela empresa e comissão de representantes dos empregados, com abrangência para os empregados das sucursais e regionais, podendo ocorrer antecipação nos pagamentos, respeitando a semestralidade, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/2015 (*e-fls.* 2.678/2.683);

h) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados em 2016, firmado entre Sindicato das Empresas e Sindicados dos Empregados, datada de 03/02/2016, referente ao ano-base de 2015, com vigência declarada para exercício de 2015, com pagamento convencionado para ocorrer em 03/2016, permitida a antecipação no exercício de 2015, com objetivo de realizar a participação dos empregados nos lucros para o exercício 2015 (*e-fls.* 52/54).

Observo que todos os instrumentos possuem participação sindical (ou de representante sindical)¹¹, pelo que não concordo com a autuação ao questionar por ata de eleição de representante dos empregados e não consta que os instrumentos tenham sido impugnados pela classe trabalhadora. A Lei n.º 10.101 não prevê necessidade de procedimento específico para escolha de representantes. De logo, conclui-se que participação sindical ou representação houve.

Doutro lado, não há debate sobre eventual hipotético não arquivamento dos instrumentos no ente sindical, pressuponho, assim, que houve arquivamento, sendo isto uma circunstância que se soma a compreensão de efetiva participação de representação sindical. Outrossim, observo nos autos que há alguns períodos de pagamentos, a despeito de existir uma maior concentração na data estabelecida nos instrumentos, mas também há outros momentos de pagamentos em específicos meses, de toda sorte, não consta na autuação que algum empregado tenha recebido de forma a violar a periodicidade imposta na Lei n.º 10.101, de modo que

¹¹ Conferir *e-fls.* 46/48; 2.558/2.561; 2.563/2.566; 2.636/2.639; 2.568/2.573; 2.575/2.578; 2.580/2.584; 2.586/2.589; 2.591/2.594; 2.596/2.599; 2.601/2.604; 2.606/2.609; 2.611/2.614; 2.616/2.619; 2.621/2.624; 2.626/2.629; 2.631/2.634; 2.641/2.644; 2.646/2.649; 2.651/2.654; 2.656/2.659; 2.661/2.664; 2.666/2.669; 49/51; 2.671/2.676; 2.678/2.683; 52/54.

pressuponho que seja ou uma antecipação (prevista nos instrumentos) ou algum pagamento que ficou postergado ou eventualmente alguma diferença (complemento após conferência de cálculos). Tais pontos deste parágrafo não são objeto do litígio, logo entendo que estão superados e se somam no contexto de uma regularidade do programa de PLR, merecendo aprofundar outros temas na sequência.

Em relação aos efeitos jurídicos decorrente do momento em que firmados os instrumentos, se tempestivos ou não, face às diretrizes de ajuste prévio da Lei n.º 10.101, passo a analisar cada natureza de mecanismo de instrumento individualizadamente, pois entendo que merecem conhecimento separado, haja vista que penso ter as Convenções especificidades próprias quando comparadas aos acordos, de forma que não podem merecer o mesmo critério, ao final teço as respectivas conclusões para finalizar esse capítulo acima inaugurado:

Análise das Convenções Coletivas (sob o crivo do ajuste prévio)

Analizando as Convenções Coletivas destes autos observo que a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) do ano-base 2013 foi firmada em 30/01/2014, com vigência retroativa para o exercício de 2013 e pagamento estimado para 02/2014 ou 03/2014, podendo ocorrer antecipação (*e-fls. 46/48*), enquanto que a Convenção ano-base 2014 foi firmada em 04/02/2015, com vigência retroativa para o exercício de 2014 e pagamento estimado para 02/2015 ou 03/2015 (*e-fls. 49/51*). Não consta informação nos autos que, por força exclusivamente de CCT, tenha ocorrido pagamentos antecipados à assinatura da CCT e com fulcro apenas neste instrumento.

Pois bem. Considerando sua complexidade negocial, bem como tomado por base a sistemática adotada pelos entes sindicais, inclusive o fato das Empresas não serem a parte direta nestes instrumentos, mas sim o ente sindical representativo, focando-se na busca de distribuição de participação dos empregados especialmente nos lucros, mas também nos resultados, isto é, objetivando garantir um direito social a classe trabalhadora, tendo sido elas firmadas com base na perspectiva de partilhar especialmente a lucratividade dos empresários em prol dos empregados, de modo a atender ao objetivo de *integrar o capital e o trabalho*, sendo lastreadas, especialmente, no **inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101**, estando focada no "lucro" (sendo o escopo nos resultados aspecto secundário e subjetivo no âmbito das Convenções Coletivas), tendo um caráter aproximado das "gratificações de desempenho", o que, para a doutrina justrabalhista, o seu recebimento independeria diretamente de fatores e condutas específicas e diretamente ligadas ao empregado, entendo que deve se moderar o entendimento relativo ao chamado ajuste prévio para a realidade das CCT, podendo, para estes instrumentos, ser validados como "prévios" os acertos negociados nas Convenções Coletivas que antecede os pagamentos com base exclusivamente nelas.

Ora, as Convenções Coletivas são, de certo modo, equidistantes das realidades de cada empresa, por isso, focam, especialmente em partilha de "lucros". Logo, no âmbito das Convenções Coletivas não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, do empregado, que em análise mais social é o titular da PLR, enquanto direito social constitucionalmente assegurado. Interessante notar, inclusive, que as CCT dos autos (*e-fls. 46/48; 49/51; 52/54*) delimitam que na inexistência de lucro a parcela pode ser significativamente suspensa.

Veja-se que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano do empregado e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR a ser partilhada, negociada em CCT. Espera-se apenas que o pagamento, com base exclusivamente nela, ocorra após sua assinatura. A CCT, neste horizonte, pode ser firmada, inclusive, após o encerramento do exercício, quando a entidade sindical pode conhecer melhor os lucros e “exigir” uma maior partilha.¹²

Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho. O propósito da CCT é especialmente garantir o direito social dos empregados. O importante aqui é que o pagamento só seja efetivado após a sua assinatura e não consta que tenha havido pagamento antecipado baseado exclusivamente em CCT, ainda que ela tenha previsão de possibilidade de antecipação, se bem que a antecipação prevista poderia ser, em vertente hermenêutica, entre a assinatura do instrumento e a data-base do futuro pagamento, haja vista um lapso entre esses termos.

Por isso, entendo que é legítimo o pagamento de PLR nos estritos termos da Convenção Coletiva de Trabalho celebrada com Sindicatos que detém competência territorial para representar categoria determinável de empregados e de empregadores.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descharacterizar a natureza da PLR, ao menos, àquelas quitadas com base nas convenções coletivas. Porém, como existem outros pontos a ser enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

Análise dos Acordos Próprios (sob o crivo do ajuste prévio)

Analisando, doravante, os Acordos Próprios¹³ destes autos, desde logo, assevero que diferentemente das CCT deste processo o seu espectro é diferente. Eles, em regra, não focam em índice de lucratividade, muito menos como *conditio sine qua non*, como as Convenções colacionadas. Enquanto as Convenções Coletivas do caso concreto focam no lucro e na sua partilha, os Acordos Próprios colmatados nos fólios eletrônicos têm claro objetivo direcionado para metas ou, em medida finalística, nos resultados, decerto preocupado com o incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho no sentido de partilhar os lucros aspecto secundário do exaurimento da elevação dos índices produtivos.

Veja-se que, diversamente das Convenções, os Acordos do caderno processual informam, a grande maioria deles, que os programas têm como objetivos implementar Programa de Participação nos Resultados (PPR), dentro do contexto da Lei 10.101 e do respectivo ano-base, no meandro *interna corporis* da recorrente, decerto envolto por complexa estrutura

¹² A MP n.º 905, de 2019, ainda sem efeitos e não convertia em lei até essa sessão de julgamento, tornará como única interpretação possível, se aprovada: Art. 2.º, § 7.º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e II - com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

¹³ E-fls. 2.558/2.561; 2.563/2.566; 2.636/2.639; 2.568/2.573; 2.575/2.578; 2.580/2.584; 2.586/2.589; 2.591/2.594; 2.596/2.599; 2.601/2.604; 2.606/2.609; 2.611/2.614; 2.616/2.619; 2.621/2.624; 2.626/2.629; 2.631/2.634; 2.641/2.644; 2.646/2.649; 2.651/2.654; 2.656/2.659; 2.661/2.664; 2.666/2.669; 2.671/2.676; 2.678/2.683.

face aos seus inúmeros empregados (veja-se a quantidade de programas próprios e departamentos, áreas, diretorias)¹⁴, a fim de reforçar princípios de pagamento por performance, independentemente de lucro, direcionar as pessoas para melhoria dos resultados da área e ter critérios para recompensar o desempenho para os negócios, em critérios que só interessam aos seus empregados e a si mesma.

Pela lente normativa, a partir da análise da Lei n.º 10.101, constato que os Acordos Próprios analisados não se direcionam exclusivamente ao inciso I do § 1.^º do art. 2.^º, mas sim e, em especial, ao **inciso II da Lei n.º 10.101, objetivando alcançar resultados, como incentivo à produtividade.**

No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas e marcas específicas, as quais precisa conhecer, daí ser exigido o prévio ajuste, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados por áreas ou diretorias ou por projetos, precisando conhecer suas metas, tarefas e encargos para o ano-base, suas obrigações, precisando ser gerenciado conforme boas práticas de administração e de pessoal em concepção Organizacional e Humana, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente possível em relação ao período aquisitivo, demais disto o âmbito da negociação, apesar de ainda complexo, é bem mais curto do que uma Convenção Coletiva tangenciada por atores externos (sindicatos de empregadores e empregados).

Por isso, quando a negociação se direciona aos "resultados", o destaque é o incentivo à produtividade, sendo secundária a integração capital e trabalho (a partilha do lucro). Relembre-se que a Lei n.º 10.101 tem duas pilastras independentes, que podem ser elegíveis em conjunto ou independentes: a) integrar capital e trabalho; e b) incentivar a produtividade. Aliás, nas negociações que se relacionam mais aos resultados, ainda que inexista o "lucro", tem-se que efetuar a quitação da PLR (ou como se queira, "PPR") que for negociada.

Quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.^º, § 1.^º, II). Ela não cuida dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.^º, § 1.^º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*", como faz naqueloutra ocasião. Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Pois bem. Nesta paginação, penso que subscrevê-los ao final do respectivo exercício social não atenderia ao preceito do ajuste prévio para incentivar, verdadeiramente, a

¹⁴ Há nos autos Acordos Próprios para empregados da área do Produto Auto (e-fls. 2.636/2.639), empregados com nível de Liderança, Consultores e Especialistas (e-fls. 2.568/2.573), empregados da área de Sinistros Ramos Elementares (e-fls. 2.575/2.578), empregados da Diretoria de Informática (e-fls. 2.580/2.584), empregados da área de Ramos Elementares (e-fls. 2.586/2.589), empregados da área de Prevenção a Fraudes e Sindicância (e-fls. 2.591/2.594), empregados da área de Processos e Projetos Corporativos (e-fls. 2.596/2.599), empregados da área de Manutenção Predial (e-fls. 2.601/2.604), empregados da Superintendência Operacional (e-fls. 2.606/2.609), empregados da área de Transportes (e-fls. 2.611/2.614), empregados da área de Segurança Corporativa (e-fls. 2.616/2.619), empregados da área de Ouvidoria (e-fls. 2.621/2.624), empregados da área de Salvados (e-fls. 2.626/2.629), empregados da área do Projeto Quantum (e-fls. 2.631/2.634), empregados da área do Porto Aluguel (e-fls. 2.641/2.644), empregados da área de Obras e Projetos Prediais (e-fls. 2.646/2.649), empregados da área Jurídica (e-fls. 2.651/2.654), empregados da Diretoria de Atendimento (e-fls. 2.656/2.659), empregados da área de Compras (e-fls. 2.661/2.664), empregados da área de instrutores de Canais Eletrônicos (e-fls. 2.666/2.669).

produtividade. Todavia, perceba-se que os Acordos Próprios não foram subscritos em fim de exercício, mas em momentos bastante antecedente; são diferentes das CCT.

Logo, em corte metodológico, penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob suas égides, portanto não sofrendo incidência de contribuições. Para a concreta não incidência, precisar-se-á atender outros parâmetros ainda a serem analisados neste voto.

Ora, eles foram firmados em várias datas, de acordo com cada área de competência, decerto que alguns departamentos anuíram de modo mais célere do que outros. Há Acordo firmado em 15/03/2013, em 13/05/2013 e outros tantos em 15/07/2013 e dois em 26/08/2013, todos para a competência de 2013, com pagamento para ocorrer em fevereiro ou março de 2014. Também, existem Acordos pactuados em 01/03/2014 e em 25/06/2014, para a competência de 2014, com pagamento para ocorrer em fevereiro ou março de 2015.

Penso que, nestes casos, todos possuíam tempo razoável para que a classe trabalhadora pudesse se motivar a alcançar e perseguir resultados especiais, inclusive pela motivação e certeza assegurada com a subscrição do instrumento e havendo tempo razoável para o fim do exercício, o efeito psicológico, quiçá, seja até maior frente a uma percepção que os empregados pudessem apropriar acerca da possibilidade de não existir a PLR para o ano-base, incentiva-se, certamente, e muito, à produtividade. Dessarte, é de se concluir que tenham ocorrido debates anteriores face ao fluxo contínuo de tais negociações, decerto isto se soma para a moderação da regra de ajuste prévio.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descharacterizar a natureza da PLR paga. Porém, como existem mais pontos a ser enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Fixação de valor mínimo ou fixo ou valor mínimo fixo a ser pago a título de PLR

A fiscalização não concorda que os planos de pagamento de PLR, por quaisquer formas que tenham sido celebrados, prevejam pagamento mínimo ou fixo ou valor mínimo fixo e diante disto se insurge a recorrente. Especialmente, estas previsões estão nas CCT (46/48; 49/51; 52/54; conferir Relatório Fiscal itens 4.15 a 4.18 – E-fls. 1.147/1.150), firmada por entendidas sindicais (sindicato de empregadores e dos empregados). A defesa rebate ponto-a-ponto.

Pois bem. Penso que assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo, na forma apontada nos instrumentos citados, não desvirtua o plano, mantém a integração capital e trabalho, demais disto é moderada a sua previsão (em valor moderado) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado a ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, especialmente quando negociada a cláusula por Terceiros (entes sindicais de empregadores e de empregados). Aliás, poderia a recorrente se negar a cumprir o que foi ajustado por tais Terceiros? Certamente, que não! Demais disto, a fiscalização não apontou casos específicos de suposto recebimento em tais condições e, também, não fez uma apresentação do percentual que representa frente ao universo de empregados da recorrente.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, para quem o direito social é garantido, por corolário lógico, terá alguma contribuição com a sociedade empresária empregadora, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas como, de certo modo, terá contribuído para a empresa receberá um modesto/moderado valor atendendo ao fim do direito social em foco. E mesmo que a empresa afira prejuízo, é certo que o empregado contribui com seus serviços, ao menos para um prejuízo menor, de modo que deve ser assegurado o seu direito social em face ao esforço para dado resultado (seja um lucro, seja um menor prejuízo).

Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, entre partes empregadora e empregados, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, ainda que com um único representante sindical, se for o caso, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta.

Por sua vez, do ponto de vista do lucro, foco na integração trabalho e capital e foco das CCT, o pagamento da PLR atrelado ao auferimento de lucros, prevendo-se em contrário a ausência da verba, exceto pelo resguardo de um mínimo, não pode ter por abusiva essa previsão de um pré-determinado mínimo valor assegurado à classe trabalhadora, sobretudo em valor moderado como, em regra, é estabelecido e em prol de toda a categoria, não invalidando o efetivo pagamento. Neste sentido, tem-se os Acórdãos CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, e 2301-005.795, de 15/01/2019. Ou, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193, decisões de Maio de 2019.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descharacterizar a natureza da PLR paga. Porém, como existem mais pontos a ser enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantendo a análise.

- Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR ou de PPR na confrontação "Salário x PLR – PPR"

A fiscalização sustenta que por serem às vezes verbas em valor superior ao salário se consubstanciaria caráter substitutivo da remuneração, sendo que a retribuição por serviços (salário/remuneração) pode ser objeto de negociação individual para pagamento em parcela variável e, portanto, de certo modo, alega-se fraude (pagamento de PLR em substituição ao salário para se afastar da tributação). Mais uma vez, insurge-se a recorrente contra a tese da fiscalização. Assevera que a PLR autuada não foi utilizada como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados.

Pois bem. Analisando a prova dos autos entendo como totalmente desconexo, inclusive com o parâmetro na Lei 10.101, a tergiversação fiscal de comparar "*PLR x Salário*".

Veja-se que a fiscalização, primeiro, não imputou multa qualificada, pois o que narra, a meu sentir, se existisse, seria uma fraude e, quiçá, fosse razoável analisar os específicos

casos e não desconstituir todo um programa de PLR¹⁵. Depois, veja-se que a fiscalização alega que nas tabelas compostas consta que, para 2014, haveria porcentagem de PLR/PPR em relação ao salário anual na margem de 2,18% a 570,31% (e-fls. 1.363/1.435) e, para 2015, de 1,76% a 247,84% (e-fls. 1.436/1.488), mas deve ser atentado, ao contrário do meramente afirmado na autuação, que, por exemplo, para 2014, são poucos casos que aparecem com percentual acima de 100% se exibindo tão somente nas duas últimas folhas (e-fls. 1.434/1.435, relativo às e-fls. 1.363/1.435 com extensa lista de funcionários apresentados em cada fólio) e, para 2015, a afirmativa fiscal não é verdadeira (há erro de fato), vez que o percentual máximo é de 17,75% (e-fls. 1.436/1.488 na extensa lista de funcionários). Este último fato (erro de informação no relatório fiscal – e-fl. 1.203) consta indiretamente reconhecido na decisão de piso (e-fl. 2.330) qual consigna: “*De fato, no referido documento (fls. 1436/1488), verifica-se que a relação PLR/salário anual varia de 1,76 a 17,75%, em 2015.*”

Ademais, verifico um ponto interessante a ser destacado. A defesa, via impugnação, repetindo o informe no recurso voluntário (e-fls. 2.218/2.220), esclarece que:

201. Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas *ad argumentum*, é de se observar que, no presente caso, os pagamentos reputados discrepantes pela Fiscalização e DRJ/JFA decorrem do estrito cumprimento Plano Próprio referente à liderança de sucursais, os quais possuem parâmetros diversos daqueles previstos nos planos próprios da Matriz.

202. Conforme previsão do PPR, “*Os responsáveis pelas Sucursais e suas Regionais participam de uma sistemática diferente, no qual é aplicado um percentual sobre o resultado do lucro líquido apurado no exercício de cada Sucursal. O percentual aplicado dependerá do crescimento e maturidade dos negócios de cada localidade e poderá variar de 0,85% (zero vírgula oitenta e cinco por cento) a 4,06% (quatro vírgula zero seis por cento)*”.

203. Com efeito, conforme visto no tópico anterior, embora ambos estejam fundados no critério de lucratividade, a PLR apurada pelo estabelecimento Matriz, com base no Plano de PL, fundava-se no lucro líquido obtido pela própria Matriz, ao passo que, a PLR apurada pela Sucursal fundava-se no lucro líquido obtido pela Sucursal. Nesse sentido, veja-se os critérios para definição do percentual do lucro líquido dos Diretores Comerciais e Gerentes Sucursais:

- É definido um % do Lucro da Sucursal após Participações, ou seja, Lucro Líquido. Resultado utilizado com base nas informações prestadas pela Controladoria;
- A definição do percentual é feita através de estudos para “medir” o potencial da casa e região, volume de negócios e balizadores para que a aplicação do mesmo sobre o resultado não gere ganhos excessivos quando comparado com outros gerentes da região ou diretoria em questão;
- Dependendo das mudanças estratégicas ou promoções pode ser considerado a média de ganho de exercícios anteriores e partir deste ser definido um valor “garantido” para o exercício em questão;
- No ato da apuração é demonstrado ao Diretor Geral e Comerciais os respectivos valores para que seja cumprido um processo de aprovação e pós esse processo comandamos os valores ao RH; e
- Ao público Diretor Comercial o racional é similar pois recebem um % do Lucros de todas as Sucursais vinculadas a Diretoria/Região atendida após Participações.

¹⁵ A MP n.º 905, de 2019, ainda sem efeitos e não convertia em lei até essa sessão de julgamento, tornará como única interpretação possível, se aprovada: Art. 2.º, § 8.º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2.º do art. 3.º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. § 9.º Na hipótese do inciso II do § 8.º, mantém-se a rigidez dos demais pagamentos.

204. Pois bem. Analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização (fls. 137) verifica-se que os valores de PLR que excederam até quatro salários foram pagos, em sua maioria, aos funcionários das Sucursais, com base no programa próprio, e em razão do lucro da sucursal ter sido superior ao lucro apurado pela Matriz no período.

205. A título exemplificativo, veja-se os empregados Eduardo Weber Neto, Eva Vazquez Montenegro Miguel, Solange Zaquem Thompson Motta e Mauro José que, conforme alegado pelo Fiscal, receberam 389,30, 418,65, 483,98 e 570,31% salários, respectivamente. Todos ocupam cargos de liderança em Regionais, pelo que receberam PR referente ao lucro líquido apurado na região que lideravam (...)

(...)

206. Ora Srs. Julgadores, verifica-se *in casu* que todas as críticas feitas pelo Sr. Agente Fiscal guardam uma certa dose de subjetivismo, dado que, como demonstrado acima, todas as questões levantadas no RF são facilmente justificadas com base nos Planos Próprios:

A. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma tão desigual entre seus colaboradores?

Conforme evidenciado acima, os pagamentos reputados discrepantes pela Fiscalização decorrem do estrito cumprimento do Plano Próprio referente à liderança de sucursais, os quais possuem parâmetros diversos daqueles previstos nos planos próprios da Matriz e lideranças de outras áreas da empresa (...).

Ora, em minha ótica, pretendesse a autoridade fiscal fazer qualquer comparação “salário x PLR/PPR”, então analisasse os parâmetros dos planos (convenção + acordos próprios) e conferisse se os empregados receberam o que lá estava disposto, conforme a respectiva avaliação e pontuação, uma vez que a própria Lei n.º 10.101 dissocia o salário da PLR. Ademais, deveria fazê-lo um-a-um, vez que, como exposto acima na transcrição da defesa, casos mais variantes estavam ligados a um único instrumento, dentre vários analisados¹⁶. Veja-se que são mais de 20 (vinte) instrumentos constantes nestes autos para pagamento de PLR, frente a várias áreas, departamentos, projetos ou diretorias da autuada.

Especialmente, em relação aos PPR (firmados nos acordos próprios) poderia conferir se a avaliação e direito a PLR correspondiam, em relação a cada plano. Em verdade, sem essa análise, o trabalho desenvolvido pela fiscalização só pode levar a crer que, efetivamente, os planos de participação nos lucros da recorrente são fidedignos existindo, dentro de suas bases estruturantes, avaliações que variam caso-a-caso e espelham diversos percentuais por apontar diversos desempenhos próprios num universo de mais milhares de empregos como consta o informe nos autos em relação aos empregados envolvidos.

Ora, pela ótica das convenções coletivas dos autos, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano-a-ano e havendo PLR negociada com base em lucros auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Por sua vez, pelo prisma dos acordos próprios, os resultados e desempenhos respectivos podem variar significativamente caso-a-caso a impor uma diversificação demasiada de percentuais a serem recebidos à título de PLR/PPR conforme meritocracia avaliada.

¹⁶ A MP n.º 905, de 2019, ainda sem efeitos e não convertia em lei até essa sessão de julgamento, tornará como única interpretação possível, se aprovada: Art. 2.º, § 6.º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. § 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da CLT (empregados portadores de diploma de nível superior e que percebam salários mensais igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social).

Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A *contrario sensu*, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo *salário x PLR*. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha, *permissa venia*, um equívoco na interpretação fiscal. Sem razão a fiscalização. No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, *verbis*:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

Cito, outrossim, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193, decisões de Maio de 2019.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza da PLR paga. Porém, como existem mais pontos a ser enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Da análise da existência de metas e regras claras e objetivas e de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir o eventual recebimento da verba de acordo com sua avaliação

A contribuinte alega que as acusações da fiscalização para este tópico não são válidas, pois teria atendido o parâmetro da Lei n.º 10.101, com participação ou representação sindical. Sustenta, outrossim, por vários argumentos que a autuada cumpre os requisitos da Lei n.º 10.101. Alega higidez da PLR sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas (Plano de PL Matriz 2013 e Plano de PL para sucursais e regionais 2013; Planos de PPR 2013; Plano de PLR matriz 2014 e 2015, e Plano de PLR para sucursais e regionais 2014 e 2015).

Pois bem. Inicialmente, analisando as regras das convenções coletivas (e-fls. 46/48; 49/51; 52/54), concordo com a defesa, pois trazem regras claras e objetivas, possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito à PLR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização da PLR), veja-se, por exemplo, o seguinte trecho da Convenção (retiro-o da forma como transcrita no Relatório Fiscal – e-fls. 1.147/1.149), *verbis*:

CLÁUSULA PRIMEIRA

As Empresas de Seguros Privados, de Resseguros, de Previdência Complementar e de Capitalização pagarão a PLR em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de março/2014 ou, alternativamente, de forma fracionada em duas

parcelas, respeitando em ambos os casos as condições estabelecidas nas Cláusulas Segunda e Terceira.

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuírem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19/12/2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de março/2014 com base nos próprios programas, assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31/12/2013, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado).

§ Primeiro – Aos Empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2013 e com vínculo empregatício em 31/12/2013, fica vedada a dedução do período de afastamento para o cômputo da proporcionalidade.

§ Segundo – As Empresas que possuírem Programas Próprios, consoante a Lei 10.101, de 19/12/2000, e que já tenham feito o pagamento integral da sua PLR de 2013, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da PLR, conforme o “caput”.

§ Terceiro – Os Programas Próprios de PLR existentes que tratam a presente Cláusula, somente serão válidos ou reconhecidos a partir da vigência da presente Convenção, se arquivados em cada Sindicato dos Securitários de cada base de representação territorial onde a empresa tiver estabelecimento.

CLÁUSULA TERCEIRA

As Empresas que não possuírem programas próprios de PLR, e desde que em seus balanços de 31/12/2013 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuarão o pagamento da PLR, aos Empregados admitidos até 31/12/2012 e em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado), o valor total calculado na base de 40% (quarenta por cento) da remuneração resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2014, acrescido do valor fixo de R\$ 2.219,36 (dois mil, duzentos e dezenove reais e trinta e seis centavos), podendo ser pago em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de Março/2014, ou alternativamente em duas parcelas, sendo a 1^a até a data do pagamento da remuneração de Fevereiro/2014, garantido o mínimo da tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

e o saldo, se houver, até 31/08/2014.

§ Primeiro – O total do pagamento previsto no “caput” fica limitado a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício de 2013.

§ Segundo – As Empresas que, mesmo tendo lucros ou resultados no seu Balanço de 31/12/2013, não tiverem disponibilidade financeira ou o seu lucro líquido ou resultado não for suficiente para atender integralmente o disposto no caput deverão comprovar documentalmente com os elementos que deram origem ao resultado final de seu balanço, junto ao Sindicato dos Securitários de cada base territorial, até 31/03/2014, ficando garantido, entretanto, o pagamento previsto no parágrafo 3º desta Cláusula.

§ Terceiro – As Empresas que apresentarem prejuízo em suas Demonstrações Financeiras do exercício encerrado em 31/12/2013, pagarão a título de PLR o valor mínimo da tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 a 1.923,01 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

a todos os Empregados admitidos até 31/12/2012 e em efetivo exercício em 31/12/2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado).

§ Quarto – Na falta da justificativa e dos comprovantes, até a data de 30/06/2014, citados nos parágrafos anteriores, a Empresa pagará a PLR na forma prevista no “caput” desta cláusula.

Aliás, as Convenções tiveram por parâmetro a lucratividade (focada no lucro líquido), sem prejuízo de estabelecer um mínimo com vistas a assegurar o direito social para o empregado (matéria já analisada acima, pagamento em valor mínimo/fixo). Nestas Convenções (CCT) não foi necessário fixar metas, mas sim, como foi feito, estabelecer regras para partilha do superávit, dando oportunidade à categoria de empregados de participarem nos lucros. A meu ver, a leitura acima é de clareza solar. Não existe pontos obscuros.

Apesar das convenções terem previsto valor fixo, este visava assegurar o direito social dos empregados de receberem também alguma compensação por resultados produzidos (mesmo que o resultado seja um menor prejuízo, no caso de ausência de lucro). O certo é que não havendo lucros não haverá o que partilhar a tal título, vez que o CCT prevê hipótese de suspensão do pagamento para tal título, então não há propriamente uma garantia de que os empregados vão receber partilha de lucros a todo custo e em qualquer situação, pois, se não houver lucro, a partilhar de lucros fica suspensa (retribui-se apenas o resultado e de forma mínima por faixas e em valores módicos). Então, não há o tergiversado caráter remuneratório para o conceito de salário-de-contribuição na ótica da Lei n.º 10.101, além de estarem dotadas de regras claras e objetivas e de possuírem normas substantivas e adjetivas, tendo sido celebradas entre as entidades sindicais das respectivas categorias (não foi firmado diretamente pela recorrente).

Diante disto, inclusive, a controvérsia, para mim, deve ficar mais nos Acordos Próprios do que nas Convenções (CCT), a despeito de nem sempre ter sido esse o foco de boa parte da acusação fiscal.

Quanto aos Acordos Próprios, entendo que gozam de higidez, com regras claras e objetivas, especialmente para os contratantes (empresa e seus empregados).

Deveras, lendo as regras dos Acordos Próprios, a maior parte destinada a pagar por resultados (PPR)¹⁷, tenho observado normas substantivas e adjetivas claras. Nos documentos constam objetivos dos acordos, conceitos e princípios básicos, prazo de vigência, abrangência, sistemática e critérios de apuração, esclarecimentos sobre o pagamento e, além disto, explica-se o funcionamento da comissão esclarecendo ser composta por representantes dos empregados (contém um representante do sindicato).

¹⁷ Há nos autos Acordos Próprios para empregados da área do Produto Auto (e-fls. 2.636/2.639), empregados com nível de Liderança, Consultores e Especialistas (e-fls. 2.568/2.573), empregados da área de Sinistros Ramos Elementares (e-fls. 2.575/2.578), empregados da Diretoria de Informática (e-fls. 2.580/2.584), empregados da área de Ramos Elementares (e-fls. 2.586/2.589), empregados da área de Prevenção a Fraudes e Sindicância (e-fls. 2.591/2.594), empregados da área de Processos e Projetos Corporativos (e-fls. 2.596/2.599), empregados da área de Manutenção Predial (e-fls. 2.601/2.604), empregados da Superintendência Operacional (e-fls. 2.606/2.609), empregados da área de Transportes (e-fls. 2.611/2.614), empregados da área de Segurança Corporativa (e-fls. 2.616/2.619), empregados da área de Ouvidoria (e-fls. 2.621/2.624), empregados da área de Salvados (e-fls. 2.626/2.629), empregados da área do Projeto Quantum (e-fls. 2.631/2.634), empregados da área do Porto Aluguel (e-fls. 2.641/2.644), empregados da área de Obras e Projetos Prediais (e-fls. 2.646/2.649), empregados da área Jurídica (e-fls. 2.651/2.654), empregados da Diretoria de Atendimento (e-fls. 2.656/2.659), empregados da área de Compras (e-fls. 2.661/2.664), empregados da área de instrutores de Canais Eletrônicos (e-fls. 2.666/2.669).

Veja-se, por exemplo, integralmente o Acordo de Participação nos Resultados para a abrangência “empregados da área de Produto Auto” (e-fls. 2.636/2.639):

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

Entre a PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GERAIS, inscrita no CNPJ sob o nº 61.198.164/0001-60, com sede à Avenida Rio Branco, 1489 - Campos Elíseos, nesta capital, por seu representante legal, assinatura abaixo, doravante designada simplesmente EMPRESA e a COMISSÃO DE REPRESENTANTES DOS EMPREGADOS, por eles escolhida ao final identificada, que assina também ao final, doravante designada simplesmente como COMISSÃO, fica estabelecido o seguinte acordo:

1 Objetivo do Acordo

Conciliar a prática vigente na EMPRESA com respeito à Participação nos Resultados com as disposições da Lei nº 10.101 de 20/12/2000, referente ao exercício de 2013.

2 Conceitos e Princípios Básicos

2.1. A Participação nos Resultados integra os conceitos modernos de administração participativa.

2.2. Ao mesmo tempo em que estimula a produtividade de cada um e de todos, incrementando o grau de competitividade da empresa, a participação promove o autodesenvolvimento de todos pelas responsabilidades assumidas e talentos partilhados.

2.3. Todos os EMPREGADOS terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.

2.4. Os valores recebidos como Participação nos Resultados não se incorporam ao salário para qualquer efeito, não se constituindo, portanto, em base de incidência de qualquer encargo social, trabalhista ou previdenciário, nem para o empregado nem para a empresa.

2.5. A Participação nos Resultados, mesmo que se repita no tempo, não gera direito adquirido, não se aplicando ao caso o princípio da habitualidade.

2.6. Os valores devidos ao Imposto de Renda sobre a Participação nos Resultados serão apurados e retidos na forma da Lei.

2.7. Resultado é o produto do esforço dirigido no sentido de atingir determinadas metas de diferentes naturezas.

3 Da Comissão

A comissão é composta por representantes dos empregados ao final identificados.

4 Da Vigência

A duração deste acordo será de 1 (um) ano, podendo qualquer uma das partes, a qualquer momento, solicitar a suspensão ou cancelamento se assim julgar necessário.

5 Da Abrangência

O presente acordo de Participação nos Resultados abrange os empregados da área de Produto Auto.

6 Sistemática e Critérios de Apuração

6.1 O pagamento da Participação nos Resultados do exercício será de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente conforme o quadro de metas abaixo.

Área	Prêmio	Abandono	Simialridade	Produtividade	Treinamento	Índice Combinado	Lucro Líquido	Total
Produto Auto	40%			20%	20%		20%	100%
Assentação Auto	30%	30%		20%			20%	100%
Análise e Resultados	20%		60%				20%	100%

6.2 O princípio da Participação nos Resultados da área de Produto Auto é baseado em um sistema por atingimento de metas anuais.

6.3 O direito ao pagamento dos valores começa com o atingimento de no mínimo 80% das metas estabelecidas para o período, ponderando pelo peso do indicador, sendo que, independentemente do atingimento em percentual maior que 100% de cada meta estabelecida, o ganho correspondente será de, no máximo, 100% do indicador respeitando o múltiplo salarial definido de 1 (um) salário.

6.4 O cálculo será feito de acordo com apuração das metas, onde serão aplicados os pesos sobre os resultados para a definição do percentual sobre o múltiplo salarial a ser pago.

6.5 Para a aplicação do múltiplo salarial será considerado o salário nominal do mês de dezembro do exercício apurado acrescido da media de comissões e prêmios de vendas, quando existir, também apurados no mesmo período.

6.6 As eventuais verbas salariais como horas extras, gratificações, etc. não integrarão a base de cálculo para efeitos de pagamento desta participação.

7 Do Pagamento

7.1 O pagamento da Participação nos Resultados do exercício será efetuado até o mês de março do exercício subsequente ao da apuração.

7.2 A empresa poderá, a seu critério, efetuar adiantamento do valor referente à Participação nos Resultados, respeitando a semestralidade que menciona a Lei, o qual poderá ser compensado no final do programa.

7.3 Serão beneficiados pelo Programa de Participação nos Resultados (PPR), objeto deste instrumento, todos os EMPREGADOS admitidos, promovidos e/ou transferidos durante o exercício corrente e farão jus à $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor calculado, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

7.4 Os EMPREGADOS que tenham se afastado por doenças, acidentes de trabalho ou licença maternidade, farão jus à $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor calculado, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

7.5 O EMPREGADO cujo contrato foi interrompido durante o exercício em apuração, por dispensa sem justa causa, faz jus ao recebimento proporcional, à razão de $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor estabelecido por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, desde que tenha participado do programa durante, no mínimo, 180 (cento e oitenta) dias. A projeção do aviso prévio indenizado não será considerada na contagem dos meses trabalhados.

7.6 O EMPREGADO desligado em decorrência de dispensa por justa causa ou pedido de demissão, durante o exercício em apuração, não terá direito ao recebimento da Participação nos Resultados (PPR).

8 Casos Omissos

Os casos omissos serão resolvidos entre a EMPRESA e a COMISSÃO.

9 Cláusula de Salvaguarda

No caso de superveniência de medidas econômicas, legislação, decisão da justiça do trabalho, convenção coletiva de trabalho da categoria, decisão de câmaras setoriais ou equivalentes ou qualquer outro fato ou medida que alterem as condições previstas neste acordo, as partes reiniciarão imediatas negociações, visando a adequação à nova situação.

E, por estarem de pleno acordo, assinam os presentes em (2) duas vias de igual teor e forma, sendo uma delas enviada ao Sindicato representativo dos empregados, para arquivamento.

São Paulo, 15 de Março de 2013.

PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GERAIS

(assinaturas)

MEMBROS DA COMISSÃO REPRESENTANTES DOS EMPREGADOS

(assinaturas; dentre as assinaturas consta a do representante do sindicato)

Destarte, concordo com as razões da defesa sustentando higidez nos instrumentos por conterem regras claras e objetivas, haja vista estarem presentes normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito ao PPR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização do PPR). Não são diferentes os instrumentos que preveem a PLR baseada nos lucros.

Interessante notar que a crítica maior a tais planos, excetuados os pontos analisados nos capítulos anteriores, são destinadas as suas metas, que seriam normas ordinárias do trabalho, e a forma de avaliação que não seria clara, combinado com o cálculo da apuração. No entanto, penso que um plano de tamanha proporção (a empresa esclarece que conta com 14mil funcionários, e-fl. 2.480), assim como, considerando questões *interna corporis* da Organização, com seus particulares aspectos e objetivos para melhoria de indicadores corporativos próprios, não possibilitam alegar que metas de conduta e atendimento específicos e individualizados sejam os meramente rotineiros a qualquer relação de emprego¹⁸. Se o fosse, então, a meu sentir, por modo extremamente subjetivo, será extremamente fácil desconstituir todos os planos e, em última medida, os prejudicados serão os empregados em seu direito social, pois, enquanto remanescesse insegurança jurídica, as empresas se negariam ao pagamento.

¹⁸ A MP n.º 905, de 2019, ainda sem efeitos e não convertia em lei até essa sessão de julgamento, tornará como única interpretação possível, se aprovada: Art. 2.º, § 6.º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. § 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da CLT (empregados portadores de diploma de nível superior e que percebam salários mensais igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social).

O fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados, para eventuais sistemas internos de apontamento eletrônico ou para controle em departamento organizacional e humano, não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações sem participação sindical ou negociações individuais “distorcidas dos propósitos” de um PLR. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

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

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

(Acórdão n.º 9202-007.012, de 20/06/2018)

Enfrentando a mesma temática em outro caso similar, o Acórdão n.º 2401-004.987, de 08/08/2017, assim consignou, *verbis*:

Nesse sentido, parece bem evidente que a exigência de regras claras e objetivas não se destina, precipuamente, à compreensão do Fisco. Embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária neste processo, a qual não lhe foi concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes.

Por essa razão, a interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal, apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do accordado frente aos preceitos legais da Participação nos Lucros ou Resultados.

O agente fiscal não participa do dia-a-dia da vida laboral da empresa e de seus empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para o empresário e os trabalhadores. De maneira análoga, um critério e/ou informação que lhe pareça omisso no instrumento de negociação, podem estar univocamente delimitados pelos atores sociais principais, tendo em conta a proximidade com os fatos.

Desse modo, inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados. É inerente ao processo, dadas as suas características, o avanço da fiscalização no conhecimento da execução dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados. Caso contrário, não é exagero afirmar, haverá sérios riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal.

As dificuldades de compreensão do agente fiscal não significam, necessariamente, obstáculos à cognição dos segurados empregados e dos sindicatos que os representam, pois podem acompanhar, obter esclarecimentos e questionar as regras e os critérios vinculados à aquisição do direito ao pagamento da participação, bem como os mecanismos de aferição do pactuado.

Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação, sempre, em independentemente da opção escolhida pela partes, com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

Ora, a recorrente possuía milhares de empregados, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, projeto, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte, nos Acordos Próprios.

A meu ver, as regras claras e objetivas estão postas e delineadas. O objetivo, as premissas, as ideias, as linhas gerais e especiais e a forma de praticar o plano de participação nos resultados está desenhado, não vejo razão para negar a possibilidade de um plano que caminhe por um acompanhamento interno quanto ao detalhamento das metas para os diferentes empregados, setores, departamentos, gerências, áreas e cargos, projetos específicos, ainda mais quando o modelo adotado envolve parâmetros e avaliações de desempenho individual ou coletivo, demais disto consta disposição nos Acordos prescrevendo que todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos nos Acordos, através dos meios internos de comunicação. Também, consta prescrição de que casos omissos são resolvidos pela comissão, na qual consta que há um representante do sindicato.

A participação sindical, pelo visto, é assegurada ao longo da execução e operação de todo o programa, conforme disposição presente nos Acordos. Acrescente-se que o recorrente exibiu comunicados internos informando a todos os empregados acerca do plano e juntou apresentações de esclarecimentos da sistemática com exposição de apontamentos sobre metas (e-fls. 185/316), além de exibir avaliações de desempenho de empregados nos autos por amostragem, conforme solicitado pela fiscalização (e-fls. 317/769).

O fato delas terem sido elaboradas em meios digitais não as desmerecem, aliás, pelo que consta dos autos, existem canais legitimados de comunicação eficazes e amplamente acessíveis para a relação empregado e empregador e aquele tem a liberdade (imposta por cláusula contratual) de utilizá-los, destarte as avaliações são suficientes para demonstrar a conformidade do plano aos seus próprios termos no contexto da Lei 10.101.

No mais, a despeito da fiscalização questionar a falta de assinaturas, como inexiste o mínimo elemento de fraude, faz-me concluir que não tenho o porquê de questionar as avaliações apresentadas, inclusive pelo fato de refletirem um cadeamento de fatos, ideias e rotinas variadas e independentes que permitem compreendê-las como válidas, especialmente relacionadas às sistemáticas dos planos.

Além disto, o fato de uma amostra de 50 avaliações terem 20 delas sem a análise do gestor não desmerece, a meu aviso, o plano da Companhia, com 14 mil funcionários. Aliás, a defesa rebate a amostragem dizendo que “os documentos que não contemplavam a avaliação do gestor se referem a empregados que ocupam cargos de liderança nas sucursais e regionais da Porto Cia., sendo assim, não recebiam a PLR em decorrência de sua performance, mas com base no critério de lucratividade, pelo que os Contratos de Desempenho eram mantidos para tal categoria de empregados apenas com o objetivo de registrar o nível de desenvolvimento de cada um ao longo do ano-calendário” (e-fl. 2.196/2.197), o que é bem factível e a defesa junta prova dessa afirmativa (conferir e-fl. 2.197, item 143, confrontado com documentos e-fls. 1.739/1.742).

As próprias metas e avaliações tidas pela fiscalização como subjetivas não me parecem como tais, sendo certo que a pessoa jurídica empregadora e seus colaboradores são os atores sociais que conhecem a fundo a realidade *interna corporis* para definir quais metas a

cumprir. Pensar superficialmente como faz crer a autoridade fiscal poderia chegar ao limite de indagar se o texto da Lei n.º 10.101 é objetivo ao exigir regras "claras e objetivas", pois o conceito é aberto/indeterminado e, para alguns, isso será de extremo subjetivismo, cria-se um paradoxo pouco louvável.

Desta maneira, em minha análise, as regras são claras e objetivas, ademais o "Termo de Constatação" da KPMG, empresa de auditoria independente (e-fls. 2.486/2.556), reforça essa assertiva, inclusive sendo elucidativo com quesitos e respostas.

No "Termo de Constatação" colho um exemplo de pagamento regular constatado e explicado pela KPMG (e-fls. 2.511/2.515), o qual reputo demonstrar correção no proceder, transcrevo:

Ano-calendário 2013

1.1. Empregados com nível de Liderança: Jaime Soares Batista (Anexo 31), que atuava como Gerente, na área de Produto Auto da Porto Seguro, conforme reproduzimos abaixo na tabela sintética (para a tabela analítica vide Anexo 31):

Tabela 9

BASE DE CÁLCULO						
Salário (A)	Avos (B)	Proporcional (C) = (A) / 12 * (B)	Adicional (D)	Múltiplo Salarial (E)	Salário com Múltiplo (F) = (C) + (D) * (E)	
23.004,08	12	23.004,08	-	10	230.040,80	
Acordo de Participação nos Resultados (PPR) e Acordo de Participação nos Lucros (PPL)						
PPR						
Projetos	Peso % (G)	Resultado (H)	Atingimento % (I)	Ponderado % (J) = (I) * (G)	Alvo a Receber R\$ (K) = (H) * (G)	Valor a Receber R\$ (L) = (J) * (K)
1.1 Cartão Porto Seguro Visa: resgate de pontos	6%	100,00	100,00	6,00%	13.802,45	13.802,45
1.2 Cláusulas de Assistência (Porto Socorro)	6%	100,00	100,00	6,00%	13.802,45	13.802,45
1.3 Prêmio Retido no período (Carteira Automóvel)	4%	4.042.724.801,00	100,1%	4,00%	9.201,63	9.201,63
1.4 Produto Auto Jovem	12%	100,00	100,00	12,00%	27.604,90	27.604,90
Total	28%				64.411,42	(P)
Gestão de Pessoas						
1.5 Desenvolver/atualizar Desafio Estratégico da equipe, divulgar para	8%	100,00	100,00	8,00%	18.403,26	18.403,26
Total	8%				18.403,26	(Q)
Corporativo						
1.6 Lucro Líquido	44%	156,26	156,26	52,80%	101.217,95	121.461,54
Total	44%				121.461,54	(R)
Competências						
1.7 Média das 7 Competências	20%	4,00	133,33	20,00%	46.008,16	46.008,16
	20%				46.008,16	(S)
(T) PPR - VALOR ANUAL A RECEBER (item (P) + item (Q) + Item (R) + Item (S))						250.284,39
(U) PPL - VALOR ANUAL A RECEBER (Salário Referência (A) x 251%)						57.740,24
(V) ANTECIPAÇÃO (PAGAMENTO REALIZADO EM AGOSTO/2013) - (Salário Referência (A) x 251%)						5.751,02
PAGAMENTO REALIZADO EM FEVEREIRO/2014 (item (T) + item (U) - item (V))						302.273,61

De acordo com a **Tabela 9** acima retratada, bem como nas informações constantes nas folhas de pagamentos do empregado de agosto do ano-calendário de 2013 (**Anexo 31.2, Fls. 1/1**), e fevereiro do ano-calendário de 2014 (**Anexo 31.4, Fls. 1/1**), foi possível constatar que memória de cálculo disponibilizada refere-se ao cálculo da PPR e PPL do ano-calendário de 2013, com pagamento efetuado em fevereiro do ano-calendário de 2014;

Cálculo da PPR

- O **Salário Referência**, item **(A)** da **Tabela 9**, aplicável para o Gerente de Produtos Auto (em dezembro do ano-calendário de 2013), correspondeu ao valor de **R\$ 23.004,08** (**Anexo 31.3 Fls. 1/1**);

- Para os **Avos**, item **(B)** da **Tabela 9**, foi considerada a quantidade de meses elegíveis no ciclo para pagamento do empregado **Jaime Soares Batista** (no ano-calendário de 2013), e correspondeu a **12**;
 - O **Salário Proporcional**, item **(C)** da **Tabela 9**, considerou a média salarial recebida pelo empregado **Jaime Soares Batista** dentro do ano-calendário de 2013 (salário de referência indicado no item **(A)** vezes o número de avos indicado no item **(B)**). O salário proporcional do empregado em análise no ano-calendário de 2013, era o valor de **R\$ 23.004,08**;
 - O **Adicional**, item **(D)** da **Tabela 9**, considerou a média da remuneração variável mensal recebida no ano-calendário de 2013. Para o empregado **Jaime Soares Batista** não foi pago no ano-calendário de 2013 qualquer valor;
 - O **Múltiplo Salarial**, item **(E)** da **Tabela 9**, considerou a colocação do empregado **Jaime Soares Batista** dentro da sua faixa de avaliação (no ano-calendário de 2013), e correspondeu a **10**;
 - O **Salário com Múltiplo**, item **(F)** da **Tabela 9**, correspondeu à somatória do salário e média de comissões, multiplicado pelo múltiplo salarial. O valor era proporcional aos avos elegíveis, ou seja, se menor que 12, devia-se dividir o valor-alvo por 12 e multiplicar pelos avos elegíveis (meses trabalhados). O salário com múltiplo do empregado **Jaime Soares Batista** (no ano-calendário de 2013), e correspondeu ao valor de **R\$ 230.040,80**.
 - O **Peso**, item **(G)** da **Tabela 9**, correspondeu ao o percentual atribuído a cada objetivo contratado, totalizando **100%** (sendo que, **Projetos** correspondia a **28%** (item **(P)**); **Gestão de Pessoas** correspondia a **8%** (item **(Q)**); **Corporativo** correspondia a **44%** (item **(R)**) e **Competências** correspondia a **20%** (item **(S)**));
 - As **Metas**, itens **(H)**, **(I)** e **(J)** indicadas na tabela do **Anexo 31**, correspondiam às metas contratadas considerando a **entrega mínima**, **alvo** e a **máxima** de cada objetivo linhas **1.1** a **1.7**, sendo que o indicador **Lucro Líquido** (linha **1.6**) era o único que tinha meta máxima, limitada a 120%. Cumpre destacar ainda que, conforme informações obtidas junto à equipe de recursos humanos da Porto Seguro, nos foi informado que, para a determinação do atingimento mínimo, alvo e máximo, ficou decidido internamente que, o intervalo entre o atingimento mínimo cadastrado e o alvo seria sempre de 20%;
 - O **Resultado**, item **(K)** da **Tabela 9**, se referia ao resultado atingido para cada Objetivo contratado nas linhas **1.1** a **1.7**;
 - O **Atingimento**, item **(L)** da **Tabela 9**, representava a relação entre o Resultado do Objetivo (item **(K)** da **Tabela 9**) e a Meta alvo contratada (item **(I)** do **Anexo 31**), sendo que o direito ao pagamento dos valores vinha com o atingimento de no mínimo 80% das metas estabelecidas para o período e, independentemente do atingimento em percentual maior que 100% de cada meta estabelecida, o ganho correspondente era de, no máximo, 100% do indicador, exceto para o Lucro Líquido;
 - O **Ponderado**, item **(M)** da **Tabela 9**, correspondia ao percentual de pagamento de cada objetivo contratado nas linhas **1.1** a **1.7**;
 - O **Alvo a receber**, item **(N)** da **Tabela 9**, correspondia ao valor para o atingimento de 100% dos objetivos contratados;
 - O **Valor a receber**, item **(O)** da **Tabela 9**, correspondia ao valor a ser pago de acordo o percentual de atingimento (item **(L)**) e o salário com múltiplo (item **(F)**);
 - O **Valor anual a receber**, item **(T)** da **Tabela 9**, correspondia ao somatório do valor a receber de cada objetivo contratado (item **(P)** + item **(Q)** + Item **(R)** + Item **(S)**). Para o empregado **Jaime Soares Batista**, no ano-calendário de 2013, correspondeu ao valor de **R\$ 250.284,39**;
- Cálculo da PPL**
- O **Salário Referência**, item **(A)** da **Tabela 9**, aplicável para o Gerente de Produtos Auto (em dezembro do ano-calendário de 2013), correspondeu ao valor de **R\$ 23.004,08** (**Anexo 31.3 Fls. 1/1**);
 - O **Valor anual a receber**, item **(U)** da **Tabela 9**, correspondeu ao salário de referência (item **(A)**), multiplicado por 251% (**Anexo 32, Fls. 2/2**). Para o empregado **Jaime Soares Batista**, no ano-calendário de 2013, correspondeu ao valor de **R\$ 57.740,24**;
 - Em agosto do ano-calendário de 2013 foi efetuado o pagamento da antecipação do PPL item **(V)** da **Tabela 9**, nos termos do comunicado interno enviado pelo time de Recursos Humanos da **Porto Seguro** (**Anexo 25, Fls. 3/5**), bem como da folha de pagamento de agosto do ano-calendário de 2013, que correspondeu ao valor de **R\$ 5.751,02**; Conforme folha de pagamento de fevereiro do ano-calendário de 2013 (**Anexo 31.4, Fls. 1/1**), constatamos que o valor pago ao empregado foi de **R\$ 308.024,63** que correspondia ao valor apurado pelos Programas de Participação (somatório dos itens **(T)**, **(U)** e **(V)** da **Tabela 9**). Pelo exposto, foi possível constatar que as métricas estabelecidas pelos Programas de Participação nos Lucros da Porto Seguro para os empregados da **Liderança** (descritas no **quesito 2.1**), foram efetivamente aplicadas na memória de cálculo da PPL/PPR atribuída ao empregado **Jaime Soares Batista**.

Assim, entendo que resta superado o último argumento complexivo utilizado pela fiscalização para descharacterizar a natureza da PLR paga aos Empregados.

- Conclusão da análise da rubrica PLR EMPREGADOS

Considerando o até aqui analisado, assiste razão ao contribuinte, sendo afastado do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas à terceiros da rubrica "PLR EMPREGADOS".

PLR DIRETORES ESTATUTÁRIOS

A defesa alega: **a)** Improcedência da autuação sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados; **b)** Aplicabilidade da Lei n.º 10.101 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados; **c)** Aplicabilidade da Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados; e **d)** Da ausência de análise fiscal acerca do enquadramento na Lei n.º 6.404 dos pagamentos de PLR pagos aos Administradores.

Passo a analisar a questão em capítulo único abarcando todas as questões.

- PLR paga aos diretores estatutários sem vínculo de emprego (Não empregados)

Consta do relatório fiscal que foi efetivado pagamento de PLR aos Administradores Estatutários e que eles não possuem vínculo de emprego (e-fls. 1.490/1.491). Por sua vez, o contribuinte não nega o fato, mas invoca a não incidência pelos vários argumentos acima esposados.

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto que estando previsto no Estatuto Social, então deve ser cumprido regularmente sempre que houver lucro. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei n.º 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos "empregados", não contemplando contribuintes individuais, como, por exemplo, Diretor Estatutário sem vínculo de emprego. Terceiro, a Lei n.º 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros *Stakeholders*, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados.

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre à PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, tendo compreendido que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive

com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se o paradigma:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.
2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.
3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): *"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "*empresa*" x "*empregados*". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados).

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.^a Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.^a Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível – 1955377 – 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Anote-se, ainda, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.^o 2202-005.197 e 2202-005.197, decisões de Maio de 2019.

Observe-se que a fiscalização constatou que, muito embora os pagamentos das participações tenham sido realizados aos Administradores da Sociedade e tenham sido registrados nas Folhas de Pagamento de forma específica, eles aparecem na contabilidade do contribuinte juntamente com pagamentos realizados a empregados. Ademais, os valores não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas contribuições. Verificou-se, outrossim, que na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte, entregue no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), os valores foram contabilizados em conjunto com a PLR dos Empregados, na conta n.º 211150001 – Participação Lucros a Pagar. Deste modo, não assiste razão ao recorrente, pois não lhe era permitido agir de tal forma.

De mais a mais, o pagamento efetivado aos Diretores Estatutários não pode ser tratado como eventual, não habitual, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se às contribuições. Ora, eles ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível sequer pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.^º, XI, da CF.

Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.^º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, mantenho o lançamento da “PLR DIRETORES ESTATUTÁRIOS”.

QUESTÕES GERAIS

O recorrente apresenta questões subsidiárias para apreciação, entretanto as únicas conhecidas são as relativas aos capítulos a seguir. Passo a capitular para o enfrentamento.

- Não habitualidade da PLR (natureza de gratificação não habitual)

A defesa advoga que, subsidiariamente, caso se entenda pela natureza remuneratória da PLR autuada, a sua não habitualidade afasta a incidência previdenciária e, neste caso, a título subsidiário, deveria se entender que tem natureza de gratificação não habitual. Invoca aplicação do RE n.º 565.160 – Repercussão Geral.

Pois bem. De certo modo, a temática já foi abordada de forma diluída em outro momento do voto. A questão é que não verifico, quando a PLR é descaracterizada, que o pagamento seja não eventual, não habitual, a invocar o RE n.º 565.160, isto porque é certo, especialmente no contexto do processo, que os pagamentos ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Aliás, especialmente para os Diretores Estatutários, é certo que tem previsão estatutária (conferir relatório fiscal – e-fls. 1.215, item 5.26).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A defesa sustenta a não incidência de juros sobre multa de ofício.

Pois bem. A matéria há muito foi superada pelo STJ ao uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional, conforme segue: "*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*" (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). *De igual modo:* REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010." (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/12/2012)

As razões, com as quais concordo, são que o crédito tributário (prestação pecuniária devida ao ente tributante) tem concepção mais ampla do que o conceito de tributo, inclusive a disciplina do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN, enuncia prescritivamente um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias fiscais, o que é extremamente necessário para a arrecadação e administração fiscal, deste modo a multa, por constituir crédito tributário, sendo dotada dos mesmos mecanismos e procedimentos aplicados aos tributos, inclusive quanto aos consectários legais, sujeita-se à incidência de juros de mora.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3.º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a penalidade imposta devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

Por fim, este Colendo Conselho já sumulou o assunto, nestes termos:

Súmula 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. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço em parte do recurso, deixando de apreciar as alegações relativas aos pedidos subsidiários indicados no capítulo da admissibilidade, defiro o conhecimento dos documentos novos (e-fls. 2.484/7.951), indefiro o requerimento para que em caso de empate prevaleça a tese do contribuinte, cabendo ao Insigne Presidente o voto de qualidade, se for a hipótese, de acordo com o livre convencimento da autoridade julgadora mencionada e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para afastar do lançamento a rubrica “PLR EMPREGADOS”. Alí fim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso, não conhecendo das alegações relativas aos pedidos subsidiários indicados no capítulo da admissibilidade, e, na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os pagamentos da rubrica “PLR Empregados”.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Redator Designado.

Conforme exposto acima, votou o Relator pelo acolhimento parcial do Recurso interposto e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar da tributação apenas os lançamentos relativos à rubrica “PLR Empregados”.

No julgamento do Recurso Voluntário, entretanto, pelo voto de qualidade, a Turma divergiu desta exclusão uma vez que:

- 1) não haveria real paridade de representação das partes na Comissão de que trata o inciso I, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, uma vez que os representantes dos trabalhadores eram, na realidade, ocupantes de cargos de confiança dentro da Companhia;
- 2) além do acima indicado, também haveria descumprimento dos preceitos da Lei 10.101/2000 pelo fato de que:
 - 2.1) as Convenções Coletivas de Trabalho-CCT foram firmadas após o término do período em que os resultados a que se referem foram obtidos, e
 - 2.2) nos Acordos Próprios, não haveriam regras claras e objetivas para fixação dos direitos substantivos conforme determina o §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000.

De fato, o artigo 2º, da Lei 10.101/2000, prescreve que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, donde se extrai que a comissão paritária a que se refere seu inciso I, será integrada por representantes de uma e outra parte que, efetivamente, possam representa-las em igualdade de condições.

Neste sentido, e como se pode extrair dos autos, inexistindo demonstração clara e inequívoca de que os representantes dos empregados tenham sido livremente escolhidos por esses para que os representem, não se pode acolher como paritária uma comissão que, como representantes dos empregados, tenham sido convidados ocupantes de cargos de confiança dentro da estrutura administrativa da empresa pelo simples fato de que o exercício destas funções pressupõe, quanto a estes funcionários, uma vinculação de confiança com a Direção da empresa.

Não significa que tais empregados não possam compor referida Comissão, porém, há que se poder apurar se tal indicação é decorrente de livre escolha dos próprios Empregados ou, ao contrário, decorre de convite/indicação da própria empresa.

A esse respeito, a alegação da empresa de que os Acordos seriam públicos e que nunca houve oposição dos empregados quanto a estas indicações não pode ser oposta à determinação legal de que referida comissão deva ser paritária.

Por outro lado, no que diz respeito às Convenções Coletivas de Trabalho, a divergência instaurada diz respeito apenas quanto à data em que foram formalizadas.

Isto porque, como muito propriamente indica o Relator em seu voto:

... a "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*", mas também pode ser "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho" e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho". Para a doutrina juststralista a gratificação independe de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.(...)

Em que pese se possa concordar que a obtenção de lucros tenha baixa influência do esforço pessoal de cada empregado, muito mais perceptível quando se fala do atingimento de resultados, não é real a percepção de que, mesmo na obtenção do lucro, a atuação do empregado é irrelevante. Não é!

A atuação da força de trabalho de uma empresa é elemento importante na obtenção de lucros, laborar contra essa realidade é desconhecer a dinâmica empresarial em que a atenção para a motivação e o engajamento do elemento humano merece cada dia maior atenção das direções da empresas.

Neste sentido, o recebimento de um “plus” financeiro ao final de um período pelo atingimento de metas ou pela percepção de lucros é elemento largamente utilizado para motivar a força de trabalho das empresas em geral seja no Brasil, seja em qualquer parte do mundo.

E a obtenção de engajamento e compromisso dos colaboradores para a obtenção de lucros ou de resultados é sempre prévia. A motivação que cada empregado empregará para a obtenção do lucro ou do resultado que lhe proporcionará o ganho financeiro somente faz sentido quanto à sua atuação futura.

Assim, admitir que as Convenções Coletivas de Trabalho que tratem de PLR tendo como parâmetro a obtenção de lucros pela empresa possa ser firmada já no curso do período de que a força de trabalho dispõe para alcançar os resultados que lhe proporcionarão o ganho financeiro vai de encontro ao que pretende a norma legal, haja visto a prescrição do artigo 1º, da Lei 10.101/2000:

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

Incentivo à produtividade é sempre prévio à sua obtenção, nunca posterior. Primeiro você indica ao empregado quais são os parâmetros para a obtenção do benefício financeiro para, então, cada um assumir a postura que entenda devida para alcançar, ou não, o ganho efetivo.

Por isso o entendimento divergente da Turma quanto à necessidade de que os Acordos Coletivos e mesmo os Acordos Particulares firmados para o recebimento da PLR sejam prévios ao período a que se referem.

Por fim, quanto à existência de regras claras e critérios objetivos nos Acordos Particulares firmados entre as partes, a discordância quanto ao voto proferido pelo Relator diz respeito ao entendimento ali exposto de que os instrumentos particulares firmados entre as partes possuiriam regras claras e objetivas para sua percepção. Extraio do voto especificamente o ponto central da discordância:

Interessante notar que a crítica maior a tais planos, excetuados os pontos analisados nos capítulos anteriores, são destinadas as suas metas, que seriam normas ordinárias do trabalho, e a forma de avaliação que não seria clara, combinado com o cálculo da apuração. No entanto, penso que um plano de tamanha proporção (a empresa esclarece que conta com 14mil funcionários, e-fl. 2.480), assim como, considerando questões *interna corporis* da Organização, com seus particulares aspectos e objetivos para melhoria de indicadores corporativos próprios, não possibilitam alegar que metas de conduta e atendimento específicos e individualizados sejam os meramente rotineiros a qualquer relação de emprego. Se o fosse, então, ao meu sentir, por modo extremamente subjetivo, será extremamente fácil desconstituir todos os planos e, em última medida, os prejudicados serão os empregados em seu direito social, pois, enquanto remanescesse insegurança jurídica, as empresas se negariam ao pagamento.

O fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados, para eventuais sistemas internos de apontamento eletrônico ou para controle em departamento organizacional e humano, não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações sem participação sindical ou negociações individuais “distorcidas dos propósitos” de um PLR. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

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

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

(Acórdão n.º 9202-007.012, de 20/06/2018)

De fato, consultados os Acordos dos autos, verifica-se exatamente o que narra o Relator acima. Entretanto, não me parece que a norma posta dê margem para que os critérios para obtenção do ganho, ainda que relegados para documentos apartados, possam simplesmente não serem mencionados por referidos Acordos.

Se tomarmos o exemplo trazido no voto vencido (e-fls. 2.636/2.639), veremos que não há ali indicação de quais serão os instrumentos que serão utilizados para a fixação das metas a que se referem, limitando-se a dizer que “2.3 Todos os EMPREGADOS terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.”

Não é isso o que prevê o §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000:

§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:

As regras devem constar dos instrumentos decorrentes da negociação e não dos meios internos de comunicação da empresa. Podem sim ser definidos e explicitados em documentos apartados, porém estes devem ser indicados e descritos pelo Acordo, não apenas para que os empregados deles tenham conhecimento, mas também para que seus representantes sindicais também o tenham com clareza e objetividade, de modo que lhes seja possível aferir a correta aplicação das normas firmadas.

Assim, por inexistir nos Acordos firmados estas indicações claras e objetivas, resta desatendida a norma posta pelo mencionado §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Caio Eduardo Zerbeto Rocha