



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720985/2017-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.974 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2021  
**Recorrente** CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO CORRETORA DE VALORES S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2013

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.**

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

**INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 16-83.739, de 16 de agosto de 2018, exarado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP(fl. 593 a 635).

A celeuma fiscal tem origem na lavratura de Autos de Infração, sendo um relativo a contribuições previdenciárias (parte empresa e GILRAT) e outro de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (FNDE e INCRA), incidentes sobre pagamentos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR.

O Relatório Fiscal consta de fl. 291 a 349, e nele consta as razões que levaram ao lançamento guerreado, que podem ser assim sintetizadas:

- que os pagamentos de PLR ocorridos durante o exercício de 2013 têm origem em dois diferentes instrumentos, um Acordo Coletivo e uma Convenção Coletiva de Trabalho;

- intimado o contribuinte, não ficou comprovada a realização de Assembleia Geral dos Empregados específica para deliberar sobre a negociação e celebração de acordo coletivo de PLR entre a corretora e seus funcionários, tampouco o registro desse mesmo acordo junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, em afronta ao que prevê os art. 111 a 115 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

- que há definição de valor mínimo de PLR a ser pago, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR, o qual será pago mesmo em hipótese de prejuízo contábil no exercício. Tal montante é composto de um valor fixo de R\$ 590,00 (quinhentos e noventa reais), acrescido de 45% do salário, sendo limitado a R\$ 3.975,00 (três mil, novecentos e setenta e cinco reais). Que tal parcela possui caráter obrigatório e independe do esforço individual;

- que a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, ainda mais quando são pagos mesmo na eventualidade de prejuízo no exercício, posto que representam uma espécie de "prêmio", com montantes pré-determinados;

- que o Acordo Coletivo de PLR foi celebrado em setembro de 2012, inviabilizando a determinação do anexo de que o estabelecimento de metas seja realizado no primeiro trimestre do ano-calendário;

- que diante da impossibilidade de conhecimento das metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR diretamente no seu instrumento de negociação, durante a auditoria foi solicitada a apresentação do Sistema Interno de Metas e Avaliações, denominado *My Performance*, constante da Cláusula Terceira do Anexo I. Em cumprimento a tal solicitação, a corretora, apresenta esclarecimentos que não comprovam o estabelecimento prévio de metas individuais pelos Acordos de PLR. Os e-mails exibidos durante a auditoria demonstrariam inclusive que os objetivos são definidos pelos próprios empregados, os quais posteriormente os discutirão com seus gestores, e que tais procedimentos ocorreram anteriormente à assinatura do respectivo Acordo Coletivo de PLR, não constando do mesmo e sem que da negociação tenha participado um representante do sindicato da categoria, como previsto em lei.

- que não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas. O Acordo de PLR apenas cita a existência de metas individuais, metas de área e metas globais, afrontando a legislação sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação;

- que o acordo não aponta 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;

- que a corretora remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, posto que o acordo utilizado não incentiva a produtividade, vez que não prevê regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários (individuais, de área e globais), nem seus mecanismos de aferição e critérios de avaliação, além de estabelecer a existência de uma parcela mínima obrigatória de PLR sem relação com qualquer plano de metas. Os objetivos são definidos diretamente pelos próprios empregados nas Avaliações de Desempenho, sem a participação do representante sindical, sem reproduzir metas previamente estabelecidas no corpo do Acordo de PLR, e sendo, em geral, compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos. Ademais, os mecanismos de aferição e critérios de avaliação, encontrados somente nas Avaliações de Desempenho e não no Acordo de PLR, apresentam caráter eminentemente subjetivo;

- que o Acordo Coletivo de PLR em 2012, bem como a Convenção Coletivas de PLR dos Bancos em 2012, em análise, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base;

- que o contribuinte utiliza Acordo Próprio de PLR e Convenção Coletiva de PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes. Não obstante, somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Acordo Próprio;

- que a convenção coletiva utilizada para o pagamento da PLR aos empregados da Credit Suisse Hedging-Griffo Corretora de Valores S.A. foi a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, sendo que o enquadramento sindical se opera de acordo com a atividade preponderante da empresa, assim, o pagamento de Participação nos Lucros aos empregados de uma corretora de valores, realizado a partir de uma Convenção Coletiva dos Bancários, não acolhe amparo legal;

- que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2013, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 3,20% a 157,32%. Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição salarial;

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

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

- **Ausência dos Requisitos para Celebração dos Acordos Coletivos** (ausência de deliberação em assembleia de empregados especialmente convocada para esse fim acerca da celebração de acordos coletivos de PLR; ausência de registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos acordos coletivos de PLR, utilização de convenção coletiva de categoria que não a da categoria econômica e profissional respectivas);
- **Ausência de Pactuação Prévia** (não pactuação prévia das metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas fora do acordo pelos próprios empregados sem participação sindical);
- **Ausência de Regras Claras e Objetivas** (não estipulação de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas fora do acordo pelos próprios empregados sem participação sindical; utilização de objetivos rotineiros e ordinários na definição de metas; presença de critérios subjetivos de avaliação; garantia de parcela mínima fixa);
- **Substituição ou Complementação dos Salários** (distribuição de participação em valores relevantes em relação à remuneração dos trabalhadores);
- **Pagamento por Múltiplos Instrumentos** (utilização de diversos instrumentos de negociação sem que haja compensação).

Cientificado dos lançamentos fiscais em 29 de novembro de 2017, inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fl. 405 a 501, que foi assim sintetizada pela Decisão recorrida:

(i) a Lei na 10.101/00 exige o que o acordo celebrado entre as partes seja arquivado na "entidade sindical dos trabalhadores", não tendo previsto a necessidade de arquivo de Acordos Coletivos de Trabalho em órgãos do Poder Executivo (art. 614 da CLT). como e o caso do MTE. Ademais, na linha da jurisprudência do TST, o Acordo Coletivo seria válido para as partes, sendo o registro mero ato administrativo, cuja finalidade seria dar publicidade a terceiros interessados. Os empregados da impugnante tinham conhecimento prévio das regras do Acordo de 2012;

ii) não seria exigível para Acordos Coletivos editais de convocação de empregados e ata de reunião de eleição de representantes, pois a negociação em Acordo Coletivo é feita diretamente entre a empresa e o Sindicato. As exigências do art. 612 da CLT (convocação/votação de interessados) são direcionadas ao Sindicato e não á empresa, mas aduz que. conforme e-mail de fls. 122, convidou todos os empregados a participarem da Assembléia Geral organizada pelo Sindicato, que se presume trataria da PLR dada a proximidade da data do Acordo de PLR;

iii) A Convenção Coletiva foi assinada por diversas entidades representativas, inclusive a CONTRAF. cuja competência representativa é bastante genérica, alcançando trabalhadores do "ramo financeiro". O objetivo de aplicar a Convenção na Corretora foi estabelecer regras similares a todos os empregados do grupo econômico. Ademais, o Acordo Coletivo incorporou

expressamente a regra que prevê o pagamento da PLR com base na Convenção Coletiva dos bancários (cláusula terceira);

iv) não viola a Lei nº 10.101/00 a assinatura do Acordo e da Convenção durante o período base de avaliação, sendo de se considerar que a data-base dos bancários ocorre em setembro de cada ano. Portanto, é razoável a Convenção ter sido firmada em 02 de outubro de 2012 e a mera expectativa de recebimento já funcionaria como incentivo, por si só, à produtividade. A pactuação prévia refere-se apenas a "programas de metas, resultados e prazos" (art. 2a, § 1a, TJ) e não aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (art. 2a, § 1a, T), sendo que no caso o índice adotado a lucratividade. Aliás, as regras de tal natureza vêm sendo renovadas há mais de dez anos e permanecem essencialmente as mesmas, de sorte que há incentivo à produtividade.

v) Ademais, o Acordo foi assinado em 25 de setembro de 2012, ou seja, com uma antecedência razoável. Outrossim, as metas individuais teriam sido fixadas no início do referido ano, conforme comprova e-mail de 30/01/2012 (fls. 123). No entanto, como o e-mail pertencia a Aguinaldo Brito, que não é empregado do contribuinte, junta, por amostragem, e-mail similar de outros dois funcionários. Acrescenta que as regras do Acordo Coletivo também eram muito similares às dos anos anteriores:

vi) não há vedação à coexistência de instrumentos de negociação coletiva com pagamentos cumulativos, desde que respeitada a periodicidade prevista no § 2º do art 3a. da Leina 10.101/00;

vi) há regras claras e objetivas, sendo que as metas fixadas pelos próprios empregados são discutidas e aprovada: pelos respectivos gestores e, ao final do ano, são feitas as avaliações de performance em relação a tais metas e outros elementos considerados relevantes pelo Anexo I do Acordo, como o cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, compromisso com objetivos departamentais e globais do contribuinte, sendo que estes aspectos e o próprio sistema interno "My Performance" encontram previsão na cláusula terceira do Anexo I do Acordo. A aferição do cumprimento do acordado tem seus aspectos definidos na Cláusula sexta do Acordo;

v) a existência de previsão de pagamento mínimo seria indiferente no caso concreto, pois houve lucro líquido no referido exercício;

vi) o fato das metas não estarem pormenorizadas no Acordo Coletivo, mas no sistema "My Performance" não traduz qualquer pecha, pois o sistema foi nominalmente citado na cláusula terceira do Anexo I e era de conhecimento do conjunto de empregados. Quanto às datas das avaliações, afirma que os formulários impressos contém as datas da finalização das avaliações e que todos os empregados têm acesso aos resultados do programa pela intranet, podendo solicitar reuniões e relatórios adicionais sobre a PLR. Junta aos autos, por amostragem, comprovação de que o sistema informa os empregados dos resultados das avaliações (doc. 07);

vii) não há limite legal ao valor da PLR relativamente à remuneração anual, como considerado pela fiscalização. Aliás, dos 168 empregados citados

pela autoridade fiscal, 53 receberam PLR em valor que não ultrapassava o montante de 3 salários mensais;

viii) inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA;

ix) descabimento de juros sobre a multa de ofício;

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo/SP exarou o Acórdão ora recorrido, que, embora tenha acolhido alguns argumentos da impugnação, acabou por julgar a impugnação improcedente, já que a parte acolhida não traria alteração no crédito tributário lançado. As conclusões do Julgador de 1ª Instância podem ser sintetizadas pelos excertos abaixo:

#### **Validade do Acordo Coletivo. Requisitos da CLT.**

(...)

12.5. Quanto à **ausência de registro** do acordo coletivo junto ao Ministério do Trabalho, a ausência é **incontroversa**. **No entanto**, tanto a ausência de convocação específica para celebração de PLR (art. 612 da CLT), quanto a ausência de arquivo/registro de acordo em órgãos do Poder Executivo (art. 614 da CLT) constituem **requisitos de validade que não encontram previsão na lei da PLR (Lei nº 10.101/00)**, mas sim na CLT.

12.6. E a Lei nº 8.212/91, ao regulamentar o art. 7º, XI da CF, em matéria de contribuições previdenciárias, estabeleceu que não integra o salário-e-de-contribuição “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada **de acordo com lei específica**” (alínea ‘j’ do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91). Assim, **as condicionantes para a não incidência de contribuição previdenciária são aquelas previstas exclusivamente na Lei nº 10.101/00**, não se aplicando, portanto, as disposições da CLT para tal fim.

#### **Cumulação de Instrumento. Desproporcionalidade de valores.**

(...)

13.1. **Discordamos** de ambas as teses. Com efeito, assiste razão à impugnante quanto à inexistência de vedação à coexistência de instrumentos de negociação coletiva com pagamentos cumulativos, desde que respeitada a periodicidade prevista no § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.101/00, pois o § 3º do mesmo dispositivo é claro em afirmar que a **compensação é uma faculdade** (“poderão ser compensados”). Destarte, inviável sustentar que a lei trouxe proibição à cumulação de pagamentos com base em PLR’s estipulado em instrumentos distintos (acordo por comissão paritária, acordo coletivo e convenção coletiva).

13.2. **Também não prospera o argumento de que houve substituição ou complementação** dos salários **pelo** simples fato do **pagamento ser relevante em relação à remuneração dos trabalhadores**, pois **não se encontra na lei nenhum limite objetivo** e qualquer questionamento somente faria sentido se extrapolasse o pacto ou se, conjuntamente a outros elementos, fizesse prova de que houve desvirtuamento do instituto, como na hipótese em que o salário deixa de ser pago (mínimo, piso da categoria ou salário contratado) ou que o pagamento não corresponde ao que foi pactuado no Plano. O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

(...)

13.4. Pois bem, superados os argumentos com os quais concordamos com peça impugnatória, **passamos a analisar os fundamentos do lançamento que não foram suplantados pela peça de defesa.**

#### **Utilização da Convenção Coletiva dos Bancários.**

(...)

14.2. Com efeito, a participação da entidade sindical própria, por uma das formas previstas no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, constitui requisito que não pode ser afastado, destacando-se o papel do sindicato dos trabalhadores na defesa de seus interesses.

Assim, ao realizar pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores tendo como causa jurídica Convenção Coletiva de Trabalho em relação ao qual não houve a efetiva atuação das unidades sindicais representativas da categoria, se está diante de efetivo pagamento sem o devido amparo de instrumento de negociação válido em relação aos segurados, de forma que os pagamentos devem ser considerados integralmente como fatos geradores de contribuições previdenciárias, por terem sido pagos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, não se subsumindo, portanto, à hipótese de isenção prevista na alínea 'j' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

#### **Prazo de pactuação. Acordo e Convenção.**

(...)

15.16. No caso em apreço, fosse aplicável a Convenção Coletiva dos bancários, acredito que a data da assinatura (02 de outubro de 2012) poderia ser aceita, se tivesse sido comprovado que a data-base da categoria ocorre em setembro de cada ano e o fato de que **as regras** de tal natureza estariam sendo **renovadas há mais de dez anos** e permaneceriam essencialmente as mesmas, pois isso já atenderia aos anseios do instituto de incentivo à produtividade.

15.18. Portanto, concluo que **a Convenção Coletiva, além de inaplicável aos securitários, foi assinada em data bastante avançada**, sem que a impugnante tenha comprovado o argumento de que a data base ocorre em setembro e que as regras ali constantes vêm sendo renovadas há mais de dez anos, permanecendo essencialmente as mesmas. **Quanto ao Acordo Coletivo**, restou comprovado que havia a **aplicação do "My Performance" desde o começo do ano e que as regras já eram previstas e similares no ano anterior**, razão pela qual **poderia ser aceito**, mesmo tendo sido assinado apenas em 25 de setembro de 2012. No entanto, conforme tópico abaixo, há diversas razões que o colocam em desajuste com a Lei nº 10.101/00.

#### **16. Metas. Clareza e Objetividade. Ausência de Metas previstas por Áreas ou Globais. Estabelecimento em Instrumento Interno. Pagamento mínimo garantido e definição do valor total unilateralmente pela Diretoria.**

(...)

16.11. Assim, mesmo entendendo que é possível - e as vezes até é preciso - relegar a pormenorização, o detalhamento aos instrumentos empresariais internos, seja para se evitar a exposição das estratégias sigilosas, seja porque a individualização, setor a setor ou função a função, é demasiadamente extensa, principalmente em grandes empresas, que ostentam um quadro de dezenas de milhares de trabalhadores em inúmeras funções ou setores, a lei exige um pacto claro e objetivo, o que não se encontra presente no caso em comento. Ao contrário, do que se viu da regulamentação apartada e das correspondentes avaliações, há um alto grau de subjetividade e, conseqüentemente, incerteza quanto às regras, inclusive inovando e adulterando o

sentido original daquilo que foi pactuado. Mas, mesmo quanto ao Acordo Coletivo, a **estipulação unilateral pela Diretoria do valor total de PLR a ser distribuído recebido consubstancia afronta direta à lei da PLR** (fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas por regras claras e objetivas - art. 1º, § 1º, da Lei n.º 10.101/00).

(...)

**16.13. Portanto, dentre os argumentos invocados pela autoridade fiscal, além da (a) inaplicabilidade da Convenção Coletiva dos Bancários e de sua (b) assinatura em data bastante avançada, os pagamentos devem ser considerados em desacordo com a Lei n.º 10.101/00 e com a própria pactuação em Acordo Coletivo, pois:**

**(i) ausente a comprovação da formulação e apresentação de metas claras e objetivas aos funcionários;**

**(ii) ausente a comprovação do respeito ao quanto pactuado no Acordo Coletivo quanto à inclusão de objetivos por área ou globais;**

**(iii) ausente a comprovação de que houve conhecimento do resultado por parte dos empregados, inclusive quanto ao cálculo e ao valor da PLR;**

**(iv) a existência de previsão de pagamento mínimo;**

**(v) definição unilateral pela Diretoria do valor total a ser distribuído.**

#### **17. Inconstitucionalidade. INCRA**

(...)

17.6. Ocorre que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF n.º 2 e do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72.

#### **18. Multa. Juros.**

(...)

18.11. Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da impugnante.

Ciente do Acórdão da DRJ em 03 de setembro de 2018, fl. 640, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 644 a 704, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Convém, de início, limitar o litígio fiscal submetido a esta Turma de Julgamento, já que, nos termos do § único do art. 42 do Decreto 70.235/72, são definitivas as decisões de primeira instância na parte que não estiver sujeita a recurso de ofício.

Já foram consideradas improcedentes pelo Julgador de 1ª Instância, as seguintes acusações fiscais: validade do Acordo Coletivo no que tange aos requisitos da CLT, cumulação de Instrumentos, desproporcionalidade de valores, prazo de pactuação para o Acordo Coletivo e detalhamento de metas em instrumentos internos.

Após breve histórico da celeuma administrativa e delimitação das controvérsias remanescentes, o recorrente apresenta as razões que entende justificar a reforma da decisão de 1ª Instância.

## **1 - DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A CELEBRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO QUE RESPALDARAM OS PAGAMENTOS DE PLR**

### **Convenção Coletiva assinada por Sindicato a que os empregados não são vinculados**

Afirma a defesa que a CCT 2012 foi celebrada por diversas entidades representativas, de um lado a Federação Nacional dos Bancos, o Sindicato dos Bancos dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro e do outro lado a CONTRAF, cuja competência representativa, além de ser Nacional, é bastante genérica, alcançando os trabalhadores do ramo financeiro, e os Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de diversas circunscrições territoriais, incluindo São Paulo, e que representam os empregados da principal empresa Grupo Econômico do qual a recorrente faz parte.

Sustenta que o objetivo pretendido pela formulação de uma CCT nesses moldes foi de evitar tratamento desigual a empregados executam tarefas similares dentro do mesmo Grupo Econômico, tendo em vista que havia diferenças entre as CCT do Sindicato e da CONTRAF.

Sintetizadas as razões recursais, temos que a Fiscalização considerou que a Convenção Coletiva utilizada para o pagamento da PLR da recorrente foi a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos.

Analisadas as informações disponíveis nos autos, constata-se que a representação sindical que participou da elaboração da CCT acostada às fl. 104 a 112 mostra-se bastante abrangente, sendo integrada, por exemplo, pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF, cujo Estatuto<sup>1</sup> assim dispõe:

#### **DA CONFEDERAÇÃO**

**Art. 1º.** A Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, entidade sindical de grau superior é uma associação com fins não lucrativos e com duração por tempo indeterminado, com sede e foro em Brasília, Distrito Federal.

**Art. 2º.** A Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro tem por base o território nacional.

**Art. 3º.** A Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro integra a organização vertical da Central Única dos Trabalhadores, constituindo-se em instância organizativa dentro da central, com poder de negociação e representação do ramo descrito no artigo 5º deste estatuto.

**Art. 4º.** A Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro é constituída para fins de defesa, organização, coordenação, proteção e representação profissional e legal dos seus representados, integrantes das categorias profissionais descritas no artigo

<sup>1</sup> Disponível em <https://contrafcut.com.br/estatuto/>

seguinte, tendo por finalidade precípua a implementação de melhorias nas suas condições de vida e de trabalho, também atuando na manutenção e defesa das instituições democráticas brasileiras e na defesa da independência e autonomia da representação sindical.

**Art. 5º.** São representados pela CONTRAF todas as Federações e Sindicatos que a ela se filiem, localizados no território nacional, detentores da representação sindical dos trabalhadores do ramo financeiro.

**Parágrafo único:** A representação da categoria profissional abrange todos os trabalhadores em Bancos Comerciais, Bancos de Investimentos, Financeiras, Cadernetas de Poupança, Caixas Econômicas, Bancos Múltiplos, Cooperativas de Crédito, Empresas de Crédito em geral, como também os trabalhadores em empresas coligadas pertencentes ou contratadas por grupo econômico bancário ou financeiro, cujo desempenho profissional contribua de forma direta ou indireta para consecução e desenvolvimento da atividade econômica preponderante da empresa principal.

Ademais, a referida Confederação assim se define<sup>2</sup>:

Criada em janeiro de 2006, em uma assembléia ocorrida em Curitiba (PR), a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro da CUT (Contraf-CUT) já nasceu representativa e, dois meses depois, a nova entidade já estava com seu devido registro sindical.

O objetivo da Contraf-CUT é atender a uma demanda das diversas categorias envolvidas em atividades do sistema financeiro. Muitas delas permanecem à margem da Convenção Coletiva Nacional dos Bancários, embora realizem serviços contratados por empresas que fazem parte das holdings controladas por bancos.

Entre esses profissionais, além de bancários e financeiros, encontram-se promotores de vendas, securitários, especialistas em tecnologia da informação, funcionários de bolsas de valores, entre outros. Estima-se que essas categorias ultrapassem um milhão de empregados, com base em dados da Pesquisa Nacional por Amostras de Domicílio (Pnad) realizada em 2004.

Um dos objetivos da criação da entidade é incluir no debate e nas negociações sindicais todos os trabalhadores que fazem parte do processo de intermediação financeira com o intuito de equiparar seus direitos e ampliar suas conquistas.

A pulverização dos trabalhadores brasileiros em cerca de 18 mil sindicatos nos últimos anos tornou obsoleta a organização por categoria profissional, uma vez que eles se relacionam por ramo de atividade e estão envolvidos no mesmo processo.

Além de nascer orgânica à CUT, a Confederação ainda cumpre uma das principais estratégias da Central que é a ampliação da representação dos trabalhadores.

Assim, ainda que não haja evidência nos autos de que a representação sindical específica seja filiada à CONTRAF ou mesmo a qualquer outra entidade que participou da elaboração da CCT, é certo que o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo anuiu com os termos da Convenção Coletiva em tela, já que a mesma é citada como referência em diversos momentos no corpo do ACT de fl. 113/117.

Portanto, entendo improcedente a mácula discutida no presente tema.

## **2 – DATAS DA CELEBRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA DE PLR**

Relembra a defesa que a Decisão recorrida acolheu os argumentos expressos na impugnação afastando a discussão sobre a data da assinatura do ACT.

---

<sup>2</sup> Disponível em <https://contrafcut.com.br/quem-somos/>

No que tange à CCT, pontua que a decisão recorrida considerou que as datas da assinatura poderia ser aceita, se tivesse sido comprovado que a data base da categoria ocorre em setembro de cada ano que as regras permaneciam essencialmente as mesmas de anos anteriores.

De fato, conforme se viu no Relatório supra, assim se manifestou a decisão recorrida:

15.16. No caso em apreço, fosse aplicável a Convenção Coletiva dos bancários, acredito que a data da assinatura (02 de outubro de 2012) poderia ser aceita, se tivesse sido comprovado que a data-base da categoria ocorre em setembro de cada ano e o fato de que **as regras** de tal natureza estariam sendo **renovadas há mais de dez anos** e permaneceriam essencialmente as mesmas, pois isso já atenderia aos anseios do instituto de incentivo à produtividade.

Embora este Relator já tenha se manifestado reiteradamente de forma contrária à aceitação de ajustes desta natureza formalizados no final do período a que se refere, inclusive em relação à impropriedade de Programas de PLR que se limitam a reiterar regras de períodos anteriores, é certo que suscitar tais motivos no julgamento em 2ª instância administrativa seria inovar as razões para manutenção da exigência, do que resultaria evidente cerceamento do direito de defesa, já que o contribuinte não teria a quem se defender contra tais novas razões para manutenção do lançamento. Assim, deixando de lado ponto de vista pessoal e considerando, ainda, a manifestação pretérita deste voto sobre a inexistência de mácula em relação à utilização da CCT dos bancários, avalio a questão estritamente a partir dos motivos que ensejaram a manutenção da exigência por parte da decisão recorrida, **a saber, a demonstração da data base da categoria em setembro e a reiteração das regras de anos anteriores.**

Com relação à data base da categoria, a CCT é inequívoca ao prever:

#### CLÁUSULA 5ª VIGÊNCIA

A presente Convenção Coletiva de Trabalho terá a duração de 1 (um) ano, de 01 de setembro de 2012 a 31 de agosto de 2013.

Já em relação à reiteração das regras de anos anteriores, não precisaríamos de maiores pesquisas, já que é de elementar sabença que as entidades do ramo financeiro nada mais fazem que reeditar Programas passados, sendo esta, inclusive, uma das críticas reiteradas deste Conselheiro a tais ajustes quando o tema é o conhecimento das regras por parte dos beneficiários. Mais de uma vez este Relator já manifestou entendimento de que pouco importa que, em períodos anteriores, as regras fossem as mesmas, até porque, ainda que não caiba ao julgador administrativo adentrar no mérito das metas definidas pela empresa, evidenciaria pouco compromisso com o próprio instituto da PLR, por não conduzir a aumento de produtividade, e com critérios básicos de gestão por resultados, em que se espera que uma meta, alcançada ou não em um período, seja avaliada e ajustada nos períodos subsequentes.

Não obstante, como se viu, a limitação da análise do presente tema ao que remanesceu do julgamento da DRJ impõe que reconheçamos que, sob este prisma restrito, são procedentes os argumentos recursais, em particular pela juntada aos autos dos documentos de fl. 757 e ss, que representam as CCT formalizadas para os anos de 2005 a 2017.

Assim, entendo improcedentes a mácula discutida no presente tema,

### **3 - DA COEXISTÊNCIA DE INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA**

O tema em questão perdeu seu objeto pelo acolhimento das razões da defesa no julgamento de 1ª Instância.

Assim, nada a prover.

#### **4 – DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS**

Após considerações, resumo e detalhamento das regras e critérios que entende justificar o alinhamento do Acordo de 2012 aos preceitos da legislação, a defesa relembra todas as fases da avaliação, pontuando que estas são feitas através de sistema interno denominado “*My Performance*”, o qual integra expressamente o Acordo em referência.

Vale ressaltar que a inserção do tal sistema no ajuste foi considerada regular pela Decisão recorrida, que reconheceu que, *é possível - e as vezes até é preciso - relegar a pormenorização, o detalhamento aos instrumentos empresariais internos.*

Contudo, esta mesma decisão considerou que *a lei exige um pacto claro e objetivo, o que não se encontra presente no caso em comento. Ao contrário, do que se viu da regulamentação apartada e das correspondentes avaliações, há um alto grau de subjetividade e, conseqüentemente, incerteza quanto às regras, inclusive inovando e adulterando o sentido original daquilo que foi pactuado.*

E disse ainda o Julgador de 1ª Instância: *mesmo quanto ao Acordo Coletivo, a estipulação unilateral pela Diretoria do valor total de PLR a ser distribuído recebido consubstancia afronta direta à lei da PLR (fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas por regras claras e objetivas - art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.101/00).*

Em contraponto, o recurso apresenta precedentes administrativos e argumenta que, mesmo em relação à estipulação de pagamento mínimo, ainda que neste ponto específico se entenda que estivesse desalinhado da previsão legal, a realidade deve se sobrepôr, já que a obtenção de lucro no período evidencia que não se sustenta o argumento de pagamento mínimo garantido mesmo que tenha ocorrido prejuízo.

No que tange à subjetividade que, nos termos da Decisão recorrida, estaria contaminando as metas previstas no sistema “*My Performance*”, afirma que, no caso concreto, a análise dos formulários leva à conclusão de que a avaliação está em conformidade com as regras e contornos previstos no Acordo de 2012, inclusive no que se refere ao desempenho do empregado no enfoque setorial e global. Ademais, sustenta que em nenhum momento a Lei 10.101/00 veda que aspectos individuais sejam levados em consideração em Acordos de PLR.

Cita diversos precedentes deste Conselho para robustecer sua convicção de que não cabe à autoridade fazendária imiscuir-se na essências das regras estipuladas em ajustes dessa natureza.

Aduz que não procedem as conclusões da Decisão recorrida e da Autoridade lançadora sobre o momento em que os resultados foram apurados e divulgados aos empregados, afirmando que os formulários impressos a partir do “*My Performance*” contém as datas em que as respectivas avaliações foram finalizadas; que todos os funcionários têm acesso aos resultados do programa pela Intranet; e que o referido sistema envia alerta aos empregados informando sobre a conclusão das avaliações.

Por fim, questiona a conclusão da Autoridade fiscal e da Decisão recorrida sobre a mácula de seu Programa de PLR que não teria definido critérios para avaliação de valores a ser compartilhado pelas diferentes áreas de trabalho, deixando tal tarefa, de forma unilateral, à Diretoria. Alega a defesa que as partes anuíram à previsão de que caberia à Diretoria definir o valor total de PLR a ser distribuído aos empregados e detalhar esse montante por área de negócio. Cita precedentes administrativos.

Sintetizadas as razões da defesa, como sempre faço quando estamos diante do tema em questão, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato

de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “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” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei n.º 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta

devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (abrogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei n.º 10.101/00:

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º 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. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura.

Nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) <sup>3</sup>, interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário, estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea “j”, do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

---

<sup>3</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual este não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional<sup>4</sup>, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

No que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7ª) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art. 3ª da Carga Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, da empresa, do empregado e da coletividade.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

Feitas tais considerações, há de se ressaltar que, no caso sob análise, a defesa sustenta a regularidade das metas e regras estabelecidas e, também, a regularidade da garantia de pagamento mínimo.

Tanto no caso da CCT<sup>5</sup> quanto no caso da ACT<sup>6</sup>, há previsão de pagamento de valores mínimos (fixos), apenas com a definição de que, havendo prejuízo no primeiro semestre, haveria dispensa de pagamento da antecipação. Não há qualquer incentivo ao aumento de

---

<sup>4</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

<sup>5</sup> I. REGRA BÁSICA

54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2012, acrescido do valor fixo de R\$ 924,00 (novecentos e vinte e quatro reais), limitada ao valor individual de R\$ 5.048,60 (cinco mil, quarenta e oito reais e sessenta centavos) e também ao teto de 13% (treze por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de 2012, o que ocorrer primeiro.

<sup>6</sup> A EMPRESA pagará como participação nos lucros e resultados, os valores apurados na forma estabelecida na CLÁUSULA SEGUNDA, observando-se um valor mínimo apurado da seguinte forma: valor fixo de R\$ 590,00 (quinhentos e noventa reais), acrescidos de 45% do salário. O valor mínimo ora estabelecido estará limitado ao teto de R\$ 3.975,00 (três mil, novecentos e setenta e cinco reais), e será acrescido aos valores estabelecidos pela CCT Bancários, mesmo na hipótese de prejuízo contábil no exercício.

produtividade quando se estabelece que um valor qualquer será pago independentemente de qualquer esforço adicional por parte do colaborador.

Com relação a datas de conclusão e informação de resultados, não há nos autos evidência de que esta tenha trazido prejuízo a qualquer colaborador, tampouco há como afastar o argumento recursal de que o sistema criado para este fim era de acesso regular a todos os colaboradores, sendo tal argumento corroborado pelos documentos contidos em fl. 556 a 558

A partir de fl. 563 até 578, é possível ter acesso a informações do “My Performance”, sendo certo, inicialmente, que se trata de uma plataforma pouco amigável, unicamente por ter sido disponibilizada em idioma estrangeiro, o que pode dificultar o acesso e o acompanhamento de parte dos colaboradores, em especial àqueles que ocupam os “cargos de apoio” descritos em fls. 560. Tal documento ainda estabelece:

#### **AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO**

Anualmente será efetuada a avaliação de cada empregado, considerando aspectos de performance, dentre os quais o desempenho do empregado em relação às metas estabelecidas para o empregado individualmente, para a sua área e para toda a EMPREGADORA.

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

B) De acordo com a avaliação de desempenho, os empregados serão classificados em níveis de performance, numa escala de 1 a 15, sendo 1 o de menor avaliação e 15 o de maior avaliação.

#### **VALOR DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

Anualmente, a Diretoria da EMPREGADORA efetuará uma análise objetiva dos resultados da empresa e dos resultados das diversas áreas de negócio, considerando o comportamento do mercado no período, e o desempenho do conglomerado financeiro do qual a EMPREGADORA faz parte,

Sem que haja explicitação do que seriam os aspectos de performance e as metas estabelecidas para o funcionário, não há como acolher a tese de existência de regras claras e objetivas. Também milita neste sentido a discricionariedade atribuída à Diretoria para analisar os resultados das áreas de negócio e definir o total a ser distribuído por área de negócio ou administravas.

Muito embora, como dito alhures e como alegado pela defesa, não caiba ao julgador administrativo adentrar ao mérito das metas definidas pela empresa. Não pode o julgador dizer se uma regra é boa ou não para os negócios e se alcançarão o resultado pretendido. Contudo não faz sentido acreditar que a definição de valores mínimos de PLR ou mesmo metas definidas pelo próprio avaliado, ou questões relacionadas a cumprimento de normas regulamentares, assiduidade, senioridade, compromisso com objetivos departamentais, ou mesmo a possibilidade de direcionamento discricionário de valores pela Diretoria sem critérios claramente definidos pudessem demonstrar alinhamento à legislação que regula o instituto da PLR, por constituírem aspectos que, inequivocamente, não levam a aumento de produtividade. Ademais, alguns desses critérios estão efetivamente relacionados à rotina funcional, não se constituindo colaboração adicional a justificar o recebimento de PLR.

O próprio ACT de fl. 113 a 117 não deixa claro, sequer, o que seria pago além do valor mínimo, apontando que os valores seriam apurados na forma estabelecida em sua Cláusula 2ª, mas não há em tal cláusula qualquer menção a valores, mas tão só aspectos relacionados a avaliação (Anexo I, fl. 118). Diz, ainda que haverá pagamento mesmo no caso de prejuízo contábil, mas não aponta metas de resultado a serem alcançadas para se fazer jus ao benefício.

Ademais, o fato de, ao final do exercício, ter sido apurado lucro não exclui qualquer impropriedade do ajuste, em particular quanto à definição de pagamento sem vinculação a resultado. Afinal, o que se espera de uma empresa privada é a geração de lucro e as regras estabelecidas para fins de pagamento de PLR, conforme já dito, têm o objetivo de melhorar esse desempenho da empresa.

Assim, não identifico regras claras e objetivas nos ajustes levados a termo para fins de pagamento de PLR que pudessem demonstrar a necessidade de alteração da decisão recorrida neste tema,

Portanto, considerando que as máculas alcançam tanto a CCT quanto a ACT, deve ser mantida a exigência fiscal.

## **5 - DA SUPOSTA DISPARIDADE DO VALOR DA PLR X SALARIO ANUAL**

O tema em questão perdeu seu objeto pelo acolhimento das razões da defesa no julgamento de 1ª Instância.

Assim, nada a prover.

## **6 - DA POSSIBILIDADE DE OS VALORES DE PLR SEREM DIFERENTES ENTRE OS EMPREGADOS**

O tema em questão não foi objetivamente tratado pela Decisão recorrida, mas não parece ensejar maiores considerações, já que é da essência do pagamento de PLR que o estabelecimento de metas possa levar a pagamento diferentes entre os diversos colaboradores beneficiários. Afinal se o que se pretende é o incremento de produtividade, é certo que a participação de cada um é diferente para alcance do objetivo traçado, sendo perfeitamente possível que a retribuição pecuniária se mostre diferente entre os beneficiários. Ademais, não há previsão legal que ampare tal exigência.

Assim, não identifico tal mácula.

## **7 - DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA**

A defesa alega que a o Plenário do STF reconheceu a repercussão geral no RE 630.898, em que se discute a constitucionalidade da exigência em questão após a Emenda Constitucional nº 33/2001.

Sustenta que a própria Procuradoria Geral da República apresentou parecer no referido RE em que reconhece a inconstitucionalidade da contribuição ao Incra, razão pela qual requer, caso não exonerado integralmente o crédito tributário lançado, que seja excluída da exigência a parcela relativa ao Incra.

Ocorre que o referido Recurso Extraordinário ainda está pendente de decisão definitiva, não vinculando a atuação deste Relator, mas já houve julgamento em que se fixou a seguinte tese (ainda sem trânsito em julgado):

É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001".

Portanto, independentemente do desfecho de tal lide judicial, que aparenta ser desfavorável à defesa, deixo de tecer maiores considerações, já que a impossibilidade desta Corte reconhecer a inconstitucionalidade de lei é tema sobre o qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente, tendo, inclusive, emitido

Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

**Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, nada a prover neste tema.

**Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, considerando, ainda, que as alegações recursais acolhidas não foram suficientes à demonstração da regularidade dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados pelo recorrente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo