



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.721051/2011-97
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.572 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI 10.101/00. DATA DE ASSINATURA DOS ACORDOS E DIVERGÊNCIA NOS VALORES PAGOS AOS EMPREGADOS

Não constitui desrespeito à Lei nº 10.101/00 a celebração de acordos de PLR na metade ou no final do período a que se referiam acima descritos, já que legislação não estipula prazo para a sua assinatura, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Rege o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto.

A legislação privilegia a livre negociação entre as partes, ressaltando apenas pontos que devem reger todos os acordos. É muito comum e normal que no curso das negociações para entabular o acordo final sejam definidas as metas primordiais que se buscam alcançar, não se podendo afirmar que os empregados, quando da assinatura do acordo, desconheciam os objetivos a serem perseguidos.

Não descumpre a legislação o fato de os empregados receberem valores diversos, na medida em que a Lei 10.101/00 não exige que todos sejam agraciados igualmente, situação essa que conspiraria com a própria norma que pretende o comprometimento e o cumprimento das metas pelas partes, sendo que cada qual estará sujeito à álea de atingir os objetivos programados, podendo receber mais ou menos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AFERIÇÃO DE METAS.

A falta de aferição das metas pertinentes ao cumprimento do acordado entre as partes, conforme determina o art. 2º, § 1º, da Lei nº 11.101/00, implica a tributação das parcelas pagas a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, devido à questão do acompanhamento de metas para pagamento de PLR, pelos segurados, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de celebração dos acordos de PLR, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão da razoabilidade de valores pagos e conseqüente substituição do salário pelo PLR, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão;. III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator *ad hoc* na data da formalização.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem por objeto os seguintes autos de infrações sob as seguintes rubricas:

- i) **Debcad nº 51.002.534-0** - no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa (quota patronal (20%), contribuição adicional (2,5%) e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GIILRAT (2%)). O referido lançamento diz respeito às remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, ao arrepio da legislação específica, nas competências de 02/2009. O valor total do crédito perfaz o montante de R\$ 6.781.180,87 (seis milhões e setecentos e oitenta e um mil e cento e oitenta reais e oitenta e sete centavos); e
- ii) **Debcad nº 51.002.535-8** - no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa e destinadas ao FNDE (Salário Educação – 2,5%) e ao INCRA (0,2%). O referido lançamento diz respeito às remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, ao arrepio da legislação específica, nas competências de 02/2009. O valor total do crédito perfaz o montante de R\$ 747.313,80 (setecentos e quarenta e sete mil e trezentos e treze reais e oitenta centavos).

Fundamentando a lavratura dos relacionados autos de infração, a D. Autoridade fiscal informa, em relação ao PLR, que:

“5.15 A Participação nos Lucros ou Resultados do Credit Suisse Hedging-GRiffo Asset Management S.A., cujos pagamentos ocorreram durante o exercícios de 2009, foi regido pelo Acordo Próprio de 2008, o qual será analisado a seguir.

5.16 Um dos pontos importantes a ser aqui analisado trata exatamente da vigência dos acordos de PLR, 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.

(...)

5.25 Sendo que as assinaturas dos acordos e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos, isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer praticamente no final do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não

contribuir para atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

5.26 Admitir que o pagamento não estivesse sujeito a condição estipulada, de forma clara e objetiva, em instrumento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com rótulo de “participação nos lucros ou resultados” apenas para não ter natureza salarial e não pagar encargos sociais sobre o referido pagamento.

5.27 Dessa forma, o instrumento de acordo em tela não objetivou incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já havia sido definido. Independentemente de qualquer atitude tomada pelos empregados após a assinatura do acordo, eles receberiam a mesma participação nos lucros, o que lhes retirou a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao ser retroativo, o programa criou paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

(...)

5.30 Em primeiro lugar vemos que no antes do início do período de competência do pagamento deveriam ser elaboradas as metas a serem atingidas. Todavia, como pode ser elaborada tal ferramenta se somente em 10 de novembro de 2008 o acordo que a estabelece foi celebrado? Sendo assim, não se pode considerar que foram estabelecidas regras claras e objetivas de forma prévia ao período a que se referem.

5.31 Ademais, no intuito de analisar o cumprimento dos dispositivos legais específicos sobre a PLR, o contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, as Bases de Composição de Cálculo dos valores pagos a título de PLR e respectivos Demonstrativos de Apuração das Metas e de Avaliação de Desempenho.

5.35 Ora, em momento algum foram demonstradas quais as regras a serem cumpridas por cada funcionário, data de seu estabelecimento, o detalhamento da base de composição de cálculo dos valores recebidos, bem como a data e ciência das avaliações de performance.

5.43 Desta feita, não ficaram comprovados o estabelecimento prévio de metas, as bases de composição de cálculo dos pagamentos de PLR, nem a forma e data das avaliações qualificativa e quantitativa procedidas pela empresa. Ademais, não há que se falar em conhecimento prévio dos objetivos individuais, uma vez que os relatórios apresentados durante a auditoria não possuem data que comprove quando tais metas passaram a ser de conhecimento do empregado.”

Devidamente notificada, a Recorrente opôs impugnação alegando, basicamente, que (i) os empregados já tinham devido conhecimento das regras reguladoras do PPL, muito antes da assinatura do instrumento de Acordo, sendo a assinatura apenas mero ato de formalização das disposições previamente fixadas e comunicadas; (ii) cumprimento dos requisitos legais quanto à clareza e objetividade das regras previstas nos acordos; (iii) deixou a

Fiscalização de comprovar que o pagamento a título de participação de lucros possuíam caráter salarial; (iv) necessidade de proceder a revisão na multa aplicada; (v) embora o CARF esteja impedido de realizar a análise da constitucionalidade, entende a Recorrente que o julgamento do presente processo deveria sobrestado até ulterior definição do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade da cobrança do adicional 2,5%; (vi) ilegalidade da inclusão dos diretores da Recorrente no polo passivo desta demanda.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação, mantendo-se, dessa forma, o lançamento integralmente no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *AD HOC* para redigir o voto.

Esclareço que aqui reproduzo as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

Participação nos Lucros e Resultados – Lei nº 10.101/00

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho, desvinculando-a, nos termos da lei regulamentadora, expressamente da remuneração e, portanto, da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

"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;"

Muito se discute acerca das qualidades da norma imunizante do dispositivo supra, isto é, se de eficácia plena e com aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e dependente de lei que talhe os requisitos para a sua fruição.

Até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que o dispositivo constitucional supra depende, para sua aplicabilidade, de lei que o regulamente. É o que se vê nos julgados abaixo:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o

direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 505597 AgR-AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-08 PP-01391)”

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.(RE 393764 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-01971 RTJ VOL-00209-02 PP-00864)”

“EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.(RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221)”

Não obstante os precedentes ora colacionados o Augusto Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário nº 569.441/RS, reconheceu a densidade constitucional da matéria e sua repercussão geral, submetendo o caso a julgamento pelo Plenário, de modo a dar contornos definitivos acerca da interpretação do inciso XI, do artigo 7º da Constituição.

A legislação tributária, ao tratar da matéria, impôs condição para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

"Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

(...)

j — a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando para ou creditada de acordo com a lei específica."

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

"Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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 vivência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário."

(...)

§ 2º 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.

(...)"

Após reedições a Medida Provisória retro foi convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

(...)

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

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

Como se extrai da legislação existem alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias, quais sejam, exemplificativamente:

i) negociação entre empresa e empregados, representados por suas respectivas comissões mediante acordo, com a participação do representante do sindicato da categoria, ou mediante acordo ou convenção coletiva;

ii) o acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva deverá prever regras claras e objetivas, isto é, do conhecimento de todos, quanto à forma de atingimento das metas, índices de produtividade, lucratividade, etc. (regras substantivas), e conter mecanismos de aferição de como esses valores serão apurados;

iii) dada a predileção normativa para a livre negociação entre empresa e empregados, podem ser adotados os critérios de antemão exemplificados nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º ou outros de interesse das partes;

iv) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

v) a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

vi) os pagamentos a esse título não podem ser efetuados em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes ao ano.

Importante registrar que, por um lado, se a empresa instuir a participação nos lucros ou resultados deverá atender a todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101/00, por outro, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, em seus julgados, privilegiando a interpretação normativa no sentido da liberdade de negociação entre as partes envolvidas e da atenção ao cumprimento dos requisitos que expressamente constem da lei de regência. Nesse sentido destaco voto do Conselheiro Elias Sampaio Freire, condutor do Acórdão nº 9202-00.503:

“Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, limitou-se a prever que 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 a revisão do acordo.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim a obrigatoriedade de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal.”

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimento dos requisitos legais:

a) os acordos foram celebrados na metade ou no final do período a que se referiam e, portanto, não há que se falar em metas pré-estabelecidas;

b) ausência de regras claras e objetivas;

c) divergência nos valores pagos aos empregados, sendo que alguns variaram entre 20,37% a 89,34% dos seus salários nominais em 2006; 20,37% a 94,52% em 2007 e 20,17% a 100,00% em 2008, o que evidencia também a substituição salarial.

Seguindo a linha de raciocínio entendemos que prevalece o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 2803-00.254:

“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou.”

Posição essa que vem encontrando ressonância nesse Conselho, conforme se vê do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão nº 2401-00.828:

“Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade”

Dessa forma, entendo que não podem constituir como desrespeito à Lei nº 10.101/00 os itens “a” e “c” acima descritos, já que não se configuram como requisitos exigidos para a validade do Plano. De fato a Lei 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Como visto, a legislação privilegia a livre negociação entre as partes, ressaltando apenas pontos que devem reger todos os acordos. Nesse mister, é muito comum e normal que no curso das negociações para entabular o acordo final sejam definidas as metas primordiais que se buscam alcançar, não se podendo afirmar que os empregados, quando da assinatura do acordo desconhecia os objetivos a serem perseguidos.

No caso dos autos verifica-se, em adição, que os planos analisados no período autuado são todos muito similares, reforçando a idéia do conhecimento prévio dos empregados a respeito das metas a serem atingidas. A fiscalização, inclusive, assim reconheceu ao afirmar no item 5.30 do Relatório Fiscal o seguinte:

“5.30. Sendo o teor dos Acordos Próprios ora analisado extremamente parecidos, trataremos como exemplo daquele relativo ao 2º semestre de 2006, celebrado em 06 de novembro de 2006.”

Também nesse diapasão não se sustenta o argumento de que os empregados receberam valores diversos, na medida em que a Lei 10.101/00 não exige que todos sejam agraciados igualmente, situação essa que conspiraria com a própria lei que pretende o comprometimento e o cumprimento das metas pelas partes, sendo que cada qual estará sujeito à álea de atingir os objetivos programados, podendo receber mais ou menos.

Nesse sentido o Acórdão 205-01.331:

“ (...) a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Dai a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido ”

Igualmente não se pode caracterizar, *data vênica*, como salário simplesmente o fato de um dado empregado ter recebido valores próximos a 100% do seu salário anual como participação nos lucros e resultados. A Lei 10.101/00 ao passo que não impõe limites objetivos nesse patamar não permite que se criem regras nela não subsistentes, tal como descrito acima.

Aponta o relato fiscal que o acordo de PLR não contém regras claras e objetivas. Assim expõe:

“Ora em momento algum foram demonstradas quais as regras a serem cumpridas por cada funcionário (Ferramentas para Definição de Metas), a data de seu estabelecimento, o detalhamento da base de composição de cálculo dos valores recebidos, bem como a data e ciência das avaliações de performance.”

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem entendendo que “a objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado”, conforme Acórdão nº 9202-01.607 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No caso dos autos os programas de PLR definem como meta objetiva a ser atingida é o aumento do lucro. Nesse sentido a Cláusula 2º do acordo firmado em 06 de novembro de 2006 e base para a autuação:

“As partes estabelecem que, para sr feita distribuição de resultados aos empregados, o lucro deverá ser igual ou superior a 20% (vinte por cento) do faturamento das EMPRESAS no período acima.”

O parágrafo único da cláusula supra transcrito é claro em afirmar que não haverá distribuição de participação caso o lucro das empresas envolvidas não atinja o valor acima.

A meta a ser alcançada, portanto, é puramente objetiva e acolhida pelo inciso I, do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

O que a meu ver a fiscalização não acolheu, em que pese afirmar a ausência de definição de metas, foi com a maneira pela qual, atingida a meta, cada empregado receberá a sua participação. Não acolheu, portanto, com a metodologia de aferição do seu resultado.

Por seu turno a metodologia de aferição leva em consideração, segundo o Anexo I do citado Acordo a avaliação de desempenho individual do empregado em conjunto com avaliação de critérios objetivos para a área a qual pertence.

Por exemplo, para os empregados alocados na área de *private banking* serão avaliados os seguintes critérios: i) captação de novos clientes; manutenção dos clientes atuais; quantidade de visitas realizadas a clientes; volume de receita gerada, etc.

Além disso prevê que empregado e seu gestor direto farão avaliação da respectiva área a fim de averiguar o cumprimento de melhorias, alterações de processos internos, de modo, no meu sentir, a alcançar a meta primordial que é o aumento da lucratividade.

Constam dos autos avaliações individuais de empregados, sejam aqueles referentes à sua qualificação no trabalho (eficiência, pro atividades, trabalho em equipe), bem como aquela referente à sua performance na área de atividade.

A Lei nº 10.101/00 apenas exemplifica alguns critérios por meio dos quais poderão ser aferidas a participação do empregado, tais como, lucro, índices de resultado, prazos, não impondo às partes legitimidades para a elaboração do acordo (empregador e empregados) a obrigatoriedade na utilização dos critérios nela arrolados.

Nesse sentido são livres as partes para instituírem metas ou resultados que melhor condizem com os objetivos a serem alcançados em conjunto de modo a dar flexibilidade nas relações e, com isso, construir uma sociedade mais justa e solidária ao entabular a paridade nas relações ao passo que representantes do empregador e dos empregados, estes com a participação e orientação sindical, criam suas próprias metas.

Por essa trilha e seguindo o precedente acima citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vislumbro a existência de *dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado*, já que a meta principal – aumento do lucro – é indissociável do desempenho pessoal do empregado e seus resultados atingidos nas áreas que lhes competem.

O sindicato da categoria, como visto, acompanhou as negociações e arquivou o programa, o que reforça, a meu ver, que esse, tal como fixado, foi amplamente aceito e conhecido pelos empregados.

Ademais, os anexos acostados ao acordo de PLR definem os termos nele utilizados explica a forma e os critérios para a pontuação dos empregados, além de demonstrar exemplificativamente a avaliação de um caso concreto, o que a meu ver revela a clareza das suas regras, seja no atingimento das metas, seja quanto aos mecanismos de aferição do que fora acordado.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator *ad hoc* na data da formalização

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencedor ter deixado este colegiado do CARF antes de sua formalização, fui designado *AD HOC* para redigir o voto vencedor.

Esclareço que aqui reproduzo as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

2. A Turma, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso quanto ao requisito de acompanhamento das metas para pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

3. No contexto desse assunto, transcrevo novamente os itens 5.31 e 5.35 da acusação fiscal, antes reproduzido no relatório deste Acórdão:

5.31 Ademais, no intuito de analisar o cumprimento dos dispositivos legais específicos sobre a PLR, o contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, as Bases de Composição de Cálculo dos valores pagos a título de PLR e respectivos Demonstrativos de Apuração das Metas e de Avaliação de Desempenho.

(...)

5.35 Ora, em momento algum foram demonstradas quais as regras a serem cumpridas por cada funcionário, data de seu estabelecimento, o detalhamento da base de composição de cálculo dos valores recebidos, bem como a data e ciência das avaliações de performance. (grifei)

4. Porque relevante, complemento com a transcrição dos itens 5.32 a 5.34 do termo de constatação fiscal (fls. 114):

5.32 Não foram apresentadas as Metas estabelecidas no acordo que rege os pagamentos de PLR, nem as Bases de Composição de Cálculo dos mesmos.

5.33. Em relação aos Demonstrativos de Apuração das Metas e de Avaliação de Desempenho, foram apresentadas cópias de telas de computador relativas a Avaliação Qualitativa da Gestão.

5.34 Tais telas mostram somente as notas obtidas pelo funcionário em cada um dos itens levados em consideração, sua somatória, o período da avaliação, o valor relativo à Avaliação de Competências, o valor relativo à Avaliação de Performance e o valor total de PLR recebido. Não há a demonstração das metas a serem atingidas e a data de sua estipulação, a data que indique

o momento em que a avaliação foi realizada e nem qualquer assinatura que demonstre a ciência das informações ali contidas. (grifei)

5. A respeito desse ponto da acusação fiscal, a recorrente em seu recurso voluntário, conforme fls. 232, defende, ao colacionar decisões administrativas, inexistir obrigação de demonstrar a composição das metas negociais ou a forma de execução dos critérios acordados entre as partes. Reproduzo, "*in verbis*", as palavras da recorrente:

(...)

Por outro lado, não há na Lei nº 10.101/2000 qualquer obrigação relacionada à demonstração da composição das metas negociadas ou à demonstração da forma de execução dos critérios acordados entre as partes.

E nem poderia ser diferente, já que a Administração Pública não detém competência para avaliar ou ponderar a validade de tais elementos.

(...)

6. Discordo do ponto de vista da recorrente e, segundo minha convicção com base nas provas articuladas pelas partes, entendo que assiste razão à autoridade lançadora.

7. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, além de estabelecer que os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, determina, de forma expressa, em seu art. 2º, § 1º, que essas regras devem ser passíveis de aferição.

Art. 2º (...)

§ 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: (grifei)

(...)

8. Constar tão somente a avaliação do desempenho individual do trabalhador não comprova, por si só, o atendimento do requisito legal. Com efeito, exigem-se regras claras e objetivas para que seja possível aferir o cumprimento integral dos critérios e condições estabelecidos entre as partes.

9. De sorte que é imprescindível verificar, por meio de análise documental conclusiva, a presença dos mecanismos eleitos para concretizar a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa.

10. Tal exigência dá-se não só com fundamento no dever de o Fisco verificar o cumprimento pela empresa dos requisitos legalmente estabelecidos, mas também para que trabalhador disponha de meios para acompanhar, de forma clara, objetiva e sem qualquer

margem de discricionariade pelo empregador, os termos pactuados para pagamento do direito substantivo.

11. Portanto, na medida em que a fiscalização requereu, por amostragem, as memórias de cálculo da PLR, por trabalhador, e a recorrente não as apresentou, restou a impossibilidade, em contrariedade ao que exige a lei, de se comprovar a aferição das metas acordadas, isto é, a existência de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do pactuado, tal como exigido no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

12. Ao não ficar evidenciado o cumprimento de tal requisito legal, tenho como inviabilizada a fruição da imunidade, resultando na manutenção do caráter remuneratório das verbas pagas a título de PLR.

13. É dizer, imperioso incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal os valores pagos a título de PLR, assim como na base de cálculo das contribuições devidas a terceiros, entendidas outras entidades e fundos, decorrentes do lançamento fiscal reflexo.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, o VOTO VENCEDOR é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a tributação sobre as parcelas pagas a título de PLR, por não estar comprovada a aferição das metas pertinentes ao cumprimento do acordado entre as partes, conforme determina o art. 2º, § 1º, da Lei nº 11.101, de 2000.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* na data da formalização