MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16327.721073/2019-12**
ACÓRDÃO	9202-011.665 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2015 a 30/11/2015

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/03/2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas no que envolve os pagamentos

oriundos da PLR 2014 (realizados em 02/2015 e 03/2015), e nº mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2301-010.477 (fls. 38094/38120), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento a incidência de contribuição previdenciária sobre Auxílio-Alimentação pago em ticket, conforme ementa abaixo disposta:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015
>
> SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. PACTUAÇÃO ANTES DO INÍCIO DO PERÍODO AQUISITIVO.
>
> Para a exclusão, do salário de contribuição, dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício.
>
> SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. ALIMENTAÇÃO PAGA POR MEIO DE VALE OU TÍQUETE.
>
> Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação pagos aos segurados por meio de tíquete.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. ALIMENTAÇÃO PAGA POR MEIO DE VALE OU TÍQUETE.

Integram o salário de contribuição os valores pagos a segurados, título de alimentação, por meio de depósito bancário, ainda que previstos em convenção ou acordo coletivo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. AUXÍLIO-MORADIA. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.

O auxílio moradia fornecido in natura pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência é isenta da contribuição previdenciária quando atendidos os requisitos legais. A transferência do empregado para outra localidade implica a alteração do seu domicílio e, portanto, da sua residência. Configura salário indireto o pagamento de aluguel, IPTU e condomínio a empregado transferido, nos termos da CLT, para outra localidade.

FUNDO ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. QUESTIONAMENTO, RITO PRÓPRIO.

A impugnação do FAP atribuído às empresas obedece a rito próprio, a tramitar no Ministério da Previdência Social, nos termos da legislação, sendo inadequada sua discussão o âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento a incidência de contribuição previdenciária sobre Auxílio-Alimentação pago em ticket, vencido o relator, que deu provimento ao recurso, e a conselheira Fernanda Melo Leal, que deu parcial provimento para também considerar adequada a data da assinatura do instrumento de pactuação relativo ao ano de 2014. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

O presente caso envolve o lançamento de contribuições previdenciárias, parte patronal, do adicional para o SAT/RAT, além das contribuições destinadas a Terceiros, relativas ao ano-calendário 2015.

O crédito tributário teve origem nas remunerações pagas aos segurados empregados, sobre as seguintes rubricas:

a) Participação nos Lucros ou Resultados-PLR, em desacordo com a legislação específica;

b) benefícios relativos à alimentação, sob a forma de Auxílio Refeição e de Auxílio Cesta Alimentação, concedidos em pecúnia e/ou por meio de cartões eletrônicos (Cartão Refeição e Cartão Alimentação); e

DOCUMENTO VALIDADO

Original

c) benefícios relacionados à moradia, correspondente ao Auxílio Moradia e à parcela do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o Auxílio Moradia cujo ônus foi assumido pela empresa.

Extrai-se do relatório do acórdão recorrido o seguinte (quanto ao tema de interesse ao presente julgado):

> 6. Quanto à **PLR**, esclarece que os pagamentos foram realizados com base nos seguintes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de Carta datada de 12/03/2019 recebida em 26/06/2019:
>
> *a) **Convenção** Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2014**, datada de 13/10/2014, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;*
>
> *b) **Convenção** Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2015**, datada de 03/11/2015, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;*
>
> *c) **Acordo** Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho **2014/2015**, datado de 31/10/2014, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades; e*
>
> *d) **Acordo** Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho **2015/2016**, datado de 30/11/2015, celebrado com a Federação dos Trabalhadores e Trabalhadoras das Instituições Financeiras do Rio Grande do Sul - FETRAFI-RS e outras entidades.*

Conforme exposto, o acórdão recorrido, em seu voto vencedor, entendeu não cumprido o critério do art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/2000, pois "*é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício*", mas, no caso, "*o pacto se deu já no curso do período aquisitivo*" (fl. 38119).

O Contribuinte tomou ciência da decisão e apresentou Recurso Especial (fls. 38287/38314) visando rediscutir as seguintes matérias: **a) PLR - Pactuação prévia; b) PLR - Periodicidade – pagamentos realizados com base em planos distintos; c) PLR - Periodicidade – tributação somente da parcela excedente (03/15); d) Auxílio alimentação pago em depósito;** e **e) Auxílio moradia.**

Pelo despacho de fls. 38423/38434, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão apenas com relação à matéria **a) PLR - Pactuação prévia**, com base nos paradigmas nº 9202-010.352 e 9202-010.353.

A admissibilidade parcial foi mantida mesmo após apreciação do agravo interposto às fls. 38442/38456, o qual foi rejeitado pelo despacho de fls. 38467/38470.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 38494/38505.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

a) PLR - Pactuação prévia (com base nos paradigmas nº 9202-010.352 e nº 9202-010.353).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 38094/38120):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015
>
> SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. PACTUAÇÃO ANTES DO INÍCIO DO PERÍODO AQUISITIVO.
>
> Para a exclusão, do salário de contribuição, dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício.
>
> (...)
>
> **Relatório**
>
> (...)
>
> A cada período fiscalizado, foi apurando o seguinte:
>
> (...)
>
> 4) Participação nos Lucros ou Resultados: 02/2015, 03/2015 e 11/2015; e
>
> (...)
>
> O Acórdão recorrido, consoante o REFISC, assim dispõe:
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> 6. Quanto à **PLR**, esclarece que os pagamentos foram realizados com base nos seguintes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de Carta datada de 12/03/2019 recebida em 26/06/2019:
>
> *a) **Convenção** Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2014**, datada de 13/10/2014, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;*
>
> *b) **Convenção** Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2015**, datada de 03/11/2015, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;*
>
> *c) **Acordo** Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho **2014/2015**, datado de 31/10/2014, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades; e*
>
> *d) **Acordo** Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho **2015/2016**, datado de 30/11/2015, celebrado com a Federação dos Trabalhadores e Trabalhadoras das Instituições Financeiras do Rio Grande do Sul - FETRAFI-RS e outras entidades.*
>
> (...)
>
> **Voto Vencedor**
>
> (...)
>
> Quanto aos pagamentos a título de PLR, entendo que não é possível excluí-los do salário de contribuição. Para efeito de cumprimento do inc. II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, é necessário que a pactuação do programa de metas, resultados e prazos tenha ocorrido antes de iniciado o período aquisitivo do benefício. No presente caso, tanto em relação ao instrumento de 2014 quanto ao de 2015, o pacto se deu já no curso do período aquisitivo.

Cito trechos dos votos proferidos nos acórdãos paradigmas nº 9202-010.352 e 9202-010.353:

> **<u>Acórdão 9202-010.352</u>**
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.
>
> Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DESCONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA.

A formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Como dito pelo ilustre Relator a PLR em análise se refere ao ano-calendário de 2004 foi firmada com base em uma tabela de escalonamento do crescimento da empresa ao longo do período de apuração.

Porém, ainda segundo o Conselheiro Relator, os acordos que teriam dado origem aos pagamentos efetuados pela empresa em agosto de 2005, teriam sido celebrados no último trimestre do ano de 2004, quando já iniciado o período de cumprimento das metas e resultados, o que, segundo a imputação fiscal, macularia os objetivos ensejadores dos planos de participação nos lucros e resultados que, segundo disposições da Lei nº 10.101/00, visam integrar capital e trabalho.

Ora, como dito acima, não cabe ao Fisco criar requisitos para a fruição da norma isentiva, ao reverso, lhe assiste o dever de verificar o cumprimento dos ditames legais para tal gozo.

Assim, como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente.

Logo, despiciendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior.

Mas, anterior a quê?

A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados.

Decerto que tal condição ocorreu no caso em apreço uma vez que o ajuste foi firmado no último trimestre do ano de apuração dos resultados e os pagamentos ocorreram em agosto do ano seguinte, ou seja, com anterioridade razoável.

Forçoso reconhecer a higidez do plano de PLR em discussão.

Acórdão 9202-010.352

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DESCONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA.

A formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Como dito pelo ilustre Relator a PLR em análise se refere ao ano-calendário de 2005 foi firmada com base em uma tabela de escalonamento do crescimento da empresa ao longo do período de apuração.

Porém, ainda segundo o Conselheiro Relator, os acordos que teriam dado origem aos pagamentos efetuados pela empresa no período de março a maio de 2006, teriam sido celebrados no último trimestre do ano de 2005, quando já iniciado o período de cumprimento das metas e resultados, o que, segundo a imputação fiscal, macularia os objetivos ensejadores dos planos de participação nos lucros e resultados que, segundo disposições da Lei nº 10.101/00, visam integrar capital e trabalho.

Ora, como dito acima, não cabe ao Fisco criar requisitos para a fruição da norma isentiva, ao reverso, lhe assiste o dever de verificar o cumprimento dos ditames legais para tal gozo.

Assim, como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente.

Logo, despiciendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior.

Mas, anterior a quê?

A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Decerto que tal condição ocorreu no caso em apreço uma vez que o ajuste foi firmado no último trimestre do ano de apuração dos resultados e os pagamentos ocorrem em março e maio do ano seguinte, ou seja, com anterioridade razoável.
>
> Forçoso reconhecer a higidez do plano de PLR em discussão.

Apesar de aparentemente apresentar teses diametralmente opostas, uma leitura atenta dos aspectos fáticos que permeiam o caso concreto permite concluir pela ausência de similitude fática com os paradigmas indicados em relação a um dos acordos de PLR. Explica-se.

No presente caso, o voto vencido do acórdão recorrido, ao citar trechos do acórdão da DRJ, é expresso ao afirmar que, no caso da PLR 2015, "*a assinatura do instrumento ocorre[u] no mesmo mês do pagamento*", conforme o seguinte trecho adiante transcrito (fls. 38105/38107):

> Nesse item, a DRJ de origem entendeu que a recorrente teria cumprido a exigência legal, senão vejamos as razões de decidir:
>
> (...)
>
> > 12.6.4. Quanto ao argumento de que a parcela de 11/2015 refere-se ao PLR 2015 e, portanto, não poderia ser contemplada na ofensa à periodicidade instituída na Lei n° 10.101/00 para a PLR de um mesmo ano, tem-se que a lei não faz tal distinção, estabelecendo como base da periodicidade o ano e o trimestre civil e não o período-base ou exercício de apuração do pagamento.
>
> (...)
>
> Sabe-se que basta apenas um requisito descumprido para que seja desnaturalizado a PLR. Nesse item a DRJ de origem expos:
>
> > (...)
> >
> > 12.7.14. Entendo que nenhum dos documentos é suporte adequado a defender o respeito às disposições do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, ainda que se alegue que as metas haviam sido pactuadas em negociações iniciadas no exercício anterior, em relação às quais os empregados tinham amplo conhecimento, inclusive porque as metas já viriam sendo previamente fixadas em outros anos. Deveras, **não há como concluir que houve pactuação prévia, se a assinatura** do instrumento ocorre **no mesmo mês do pagamento** *[11/2015]*, como no caso da **PLR 2015** (Acordo assinado em 30/11/2015 e Convenção em 03/11/2015).
> >
> > 12.7.15. De forma semelhante, em relação à **PLR 2014, paga em 02 e 03/2015**, tem-se que o **período de apuração encerrou-se** em 31/12/2014, ou seja, **não muitos dias após a assinatura** dos instrumentos (Acordo assinado em 31/10/2014 e Convenção em 13/10/2014). Destarte, **não há como se vislumbrar que houve a pactuação prévia** pretendida pela lei, ou seja, aquela **que, ao menos potencialmente, incentiva a produtividade**.

DOCUMENTO VALIDADO

Relevante esclarecer que a citação de trechos do voto vencido acima possui apenas o condão de expor os aspectos fáticos que permeiam o caso concreto (tanto que são apenas apresentadas citações à decisão da DRJ), e não tem a finalidade de comparação com os fundamentos e razões de decidir dos paradigmas.

Neste sentido, entendo que o recurso especial **não** merece conhecimento em relação aos pagamentos oriundos da PLR 2015 (realizado em 11/2015), haja vista que, s.m.j., os paradigmas tratam como relevante o aspecto temporal existente entre a assinatura do acordo de PLR e o pagamento da parcela dele oriundo.

Verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Assim, não é possível saber se, nas condições existentes no caso concreto (pagamento no mesmo mês de assinatura da CCT e do ACT), a turma paradigmática manteria o entendimento da existência de pactuação prévia pois, como visto, o fundamento adotado pelos paradigmas foi a "*anterioridade razoável*" entre a assinatura do plano e o pagamento das parcelas.

Desta forma, com a devida vênia, por envolver contexto fático distinto, os acórdãos apresentados como paradigmas não são aptos a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada em relação à PLR 2015 (pagamento em 11/2015).

Já com relação aos pagamentos oriundos da PLR 2014 (ocorridos em 02/2015 e 03/2015), entendo por conhecer do recurso especial, por restar demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois o acórdão recorrido adota o entendimento de que a

DOCUMENTO VALIDADO

assinatura do acordo no decorrer do período de apuração do resultado representa descumprimento dos requisitos da legislação de regência. Por outro lado, os paradigmas (ambos com o mesmo teor) ponderaram para a inexistência de previsão legal que estabeleça a necessidade do acordo ser formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR, bastando que o acordo seja firmado com antecedência razoável ao pagamento da PLR.

No paradigma nº 9202-010.353, inclusive, o acordo foi firmado no último trimestre de determinado ano e os pagamentos ocorreram entre março e maio do ano seguinte, situação bastante parecida com o caso concreto em relação à PLR 2014, em que tanto o Acordo como a Convenção foram assinados em outubro/2014, e os pagamentos delas decorrentes ocorreram em 02/2015 e 03/2015, conforme o trecho já acima transcrito, extraído do voto vencido.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do recurso ao argumento de que haveria uma fundamentação autônoma para manutenção do lançamento, consistente no descumprimento quanto ao requisito da periodicidade dos pagamentos da PLR (fl. 38497):

> Assim, não obstante a divergência acerca da possibilidade de "pactuação prévia", não há a necessária similitude fática, **porquanto ainda que se admita a rediscussão, a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR permanecerá amparada no outro fundamento autônomo da decisão recorrida, de que houve o descumprimento do requisito da periodicidade.**
>
> Assim, tendo em vista que o despacho de admissibilidade, negou seguimento quanto à discussão acerca da periodicidade, resta afastada a utilidade do presente recurso especial.
>
> Dessa forma, remanescendo no aresto recorrido fundamento inatacado, suficiente, por si só, para determinar o desprovimento do pedido, não há que se falar em divergência de entendimentos e similitude fática apta a embasar recurso especial de divergência.

Contudo, entendo **não haver argumento autônomo** para manutenção do lançamento de PLR 2014 (em relação à periodicidade do pagamento), apesar do voto vencedor ter trazido a seguinte decisão:

> Quanto a considerar isento o pagamento da terceira parcela de PLR, que, segundo o recorrente, seria resultante de uma diferença, mantenho o entendimento do colegiado a quo no sentido de que o valor pago, tanto em termos nominais como relativos, não equivale a uma mera diferença, mas a um cálculo novo do lucro a distribuir aos empregados. Assim, seu pagamento feriu o que consta do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

Isso porque, conforme voto vencido do recorrido, a DRJ, apesar de entender que de fato o valor pago em 03/2015 não seria uma mera complementação do que foi pago em 02/2015,

DOCUMENTO VALIDADO

estava caminhado por tributar apenas a parcela excedente (03/2015), por verificar que a ofensa à periodicidade decorreu da execução do plano e não à sua formulação. Contudo, ao constatar violação ao requisito da pactuação prévia, manteve integralmente o lançamento, conforme trecho abaixo (fls. 38106/38107):

> 12.6.2. Com efeito, analisando o Auto de Infração, constata-se que a base de cálculo da PLR em 02/2015 foi de R$ 30.991.405,03, enquanto que em 03/2015 foi de R$ 6.463.196,83 (e de R$ 79.757.103,69 em 11/2015, que já se refere ao PLR 2015). Ora, não se trata de "pequeno complemento" nem pelo seu valor nominal (R$ 6.463.196,83) e nem mesmo pelo seu valor relativo, já que corresponde a mais de 20% do valor pago no mês anterior.
>
> 12.6.3. Ademais, não há na defesa nenhuma demonstração de que efetivamente se tratava de um complemento (não há um único exemplo na defesa). Portanto, não merece acolhimento o inconformismo da impugnante quanto à parcela 03/2015.
>
> (...)
>
> 12.6.7. De toda a sorte, entendo que, por outra razão, o pleito poderia ser acatado. Especificamente quanto ao desrespeito à periodicidade legal, temos que o vício pode se reportar à formulação do plano, que prevê pagamentos, por exemplo, em três parcelas no mesmo ano civil, ou pode se referir à execução do plano, ou seja, a formulação atende à periodicidade legal, mas quando foi efetuado o pagamento, ele transgrida o pacto e, consequentemente, a legislação. Assim, parece-nos adequado que se o plano ofende a lei, ele passa a ser desconsiderado inteiramente.
>
> 12.6.8. No entanto, se a formulação atende aos requisitos da lei, não é o plano que é elaborado em ofensa à lei, mas, quando muito, a sua execução. No caso, o pagamento excedente é que deixa de cumprir a lei e não o plano tal como pactuado.
>
> 12.6.9. Daí que em hipóteses como a dos autos, em que a ofensa apontada não consta dos instrumentos formulados, mas de uma execução ilegal, não se deve desconsiderar integralmente o plano, formulado sob o enfoque da periodicidade, em respeito à legislação, mas apenas os pagamentos que transbordem as limitações legais.
>
> 12.6.10. Tal conclusão, na linha argumentativa do voto, no entanto, não tem o condão de alterar o lançamento pois, mesmo quanto aos pagamentos que não excederiam os limites legais da periodicidade, como se verá a seguir, violaram a lei quanto à necessidade de pactuação prévia.

Sendo assim, é relevante discutir a pactuação prévia pois, caso reformado o acórdão recorrido, o lançamento pertinente à PLR 2014 deve remanescer apenas em relação aos valores pagos na competência 03/2015, conforme decidiu a DRJ (ou seja, não seria o caso de, também, tributar todos os valores pagos em razão do desrespeito à periodicidade).

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, demonstrada as teses diametralmente opostas, tendo casos fáticos similares obtidos resultados divergentes, deve ser parcialmente conhecido o recurso do Contribuinte, apenas no que envolve os pagamentos oriundos da PLR 2014 (realizados em 02/2015 e 03/2015).

Dada a constatação expressa de que uma parcela da PLR 2015 foi paga no mesmo mês da assinatura do Acordo e da Convenção, poder-se-ia imaginar que o mesmo ocorreu na PLR 2014, uma vez que, segundo o próprio acórdão recorrido, tanto as CCTs como os ACTs possuem "*a mesma estrutura*" e "*redações quase idênticas*" (vide citação do item 6.2. contida à fl. 38097).

Desta forma, como o lançamento objeto do presente caso envolve apenas os pagamentos realizados no ano-calendário 2015 e, portanto, não alcança uma possível antecipação da PLR realizada no ano-calendário 2014, seria possível analisar documentos outros acostados aos autos para fins de conhecimento recursal? Entendo que não, pois o acórdão recorrido é expresso ao trazer a seguinte realidade fática: "*em relação à PLR 2014, paga em 02 e 03/2015, tem-se que o período de apuração encerrou-se em 31/12/2014, ou seja, não muitos dias após a assinatura dos instrumentos (Acordo assinado em 31/10/2014 e Convenção em 13/10/2014)*". Portanto, esta é a verdade fática sobre a qual devemos nos debruçar.

II. MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

> 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 Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:
>
> > "...não se deve descurar 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**

DOCUMENTO VALIDADO

> **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

DOCUMENTO VALIDADO

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 de dúvida, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 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 nº 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 (ab-rogação).

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.**

DOCUMENTO VALIDADO

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 nº 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;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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**.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***"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".***

DOCUMENTO VALIDADO

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

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

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter 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.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que

DOCUMENTO VALIDADO

se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados **devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado**. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei º 10.101/2000 dispõe a "*participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º inciso XI, da Constituição*". Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Portanto, somente há amparo jurídico para o pagamento dessa PLR com isenção se o respectivo acordo for celebrado antes do início do período de apuração a que se refere. Do contrário, corre-se o risco de caracterizar tais pagamentos como uma bonificação pelo cumprimento de metas específicas.

Ademais, convém destacar que a formalização do acordo se dá com sua assinatura, sendo incabível sustentar que o conteúdo posteriormente estabelecido já era de conhecimento prévio dos empregados ou algo com que estavam familiarizados. Isso se deve à evidente fragilidade de tal argumento, especialmente considerando que não há garantia de que as regras serão, realmente, repetidas todos os anos.

No caso dos autos, extrai-se do acórdão recorrido que os instrumentos de PLR relativos ao ano base 2014 (tanto a CCT como o ACT) foram assinados já no final do período de aquisição a que se referia (ACT assinado em 31/10/2014 e CCT em 13/10/2014). Isto fica evidente no seguinte trecho em que o recorrido cita a decisão da DRJ (fl. 38107):

> Sabe-se que basta apenas um requisito descumprido para que seja desnaturalizado a PLR. Nesse item a DRJ de origem expos:
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> 12.7.14. Entendo que nenhum dos documentos é suporte adequado a defender o respeito às disposições do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, ainda que se alegue que as metas haviam sido pactuadas em negociações iniciadas no exercício anterior, em relação às quais os empregados tinham amplo conhecimento, inclusive porque as metas já viriam sendo previamente fixadas em outros anos. Deveras, **não há como concluir que houve pactuação prévia, se a assinatura** do instrumento ocorre **no mesmo mês do pagamento** *[11/2015]*, como no caso da **PLR 2015** (Acordo assinado em 30/11/2015 e Convenção em 03/11/2015).
>
> 12.7.15. De forma semelhante, em relação à **PLR 2014, paga em 02 e 03/2015**, tem-se que o **período de apuração encerrou-se** em 31/12/2014, ou seja, **não muitos dias após a assinatura** dos instrumentos (Acordo assinado em 31/10/2014 e Convenção em 13/10/2014). Destarte, **não há como se vislumbrar que houve a pactuação prévia** pretendida pela lei, ou seja, aquela **que, ao menos potencialmente, incentiva a produtividade**.

Sobre essa matéria, o Relatório Fiscal é bastante explícito ao expor as datas de assinatura dos acordos e convenções (fls. 4176/4184):

> 4.15 Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados na planilha de PLR apresentada pelo contribuinte em meio digital (CD), recebido em em 26/06/2019 junto com a Carta DIR/SEGER 110/2019 CGS datada de 25/06/2019, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa por meio de Carta datada de 12/03/2019 recebida em 26/06/2019:
>
> a) **Convenção Coletiva** de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em **2014**, **datada de 13/10/2014**, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;
>
> b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, celebrada com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF, Federação Nacional dos Bancos – FENABAN e outras entidades;
>
> c) **Acordo Coletivo** de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho **2014/2015, datado de 31/10/2014**, celebrado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e outras entidades e
>
> d) Acordo Coletivo de Trabalho, Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho 2015/2016, datado de 30/11/2015, celebrado com a Federação dos Trabalhadores e Trabalhadoras das Instituições Financeiras do Rio Grande do Sul - FETRAFI-RS e outras entidades.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 4.36 Continuando a análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que as duas Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR, arroladas nas alíneas "a" e "b" do item 4.15, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Ora, a Convenção Coletiva que trata da PLR relativa ao exercício de 2014 só foi assinada em 13/10/2014 e a que trata da PLR relativa ao exercício de 2015 só foi assinada em 03/11/2015.
>
> 4.37 Vê-se claramente, por exemplo, que os empregados durante quase todo os anos de 2014 e 2015, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 13/10/2014 e 03/11/2015, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.
>
> 4.38 E exatamente as mesmas observações acima são cabíveis quanto à vigência dos Acordos Coletivos, uma vez que os mesmos só foram celebrados em 31/10/2014(relativo à PLR do ano de 2014) e em 30/11/2015 (relativo à PLR de 2015).

A análise da CCT de 2014 e do ACT 2014 deixa evidente que ambas se referiam ao período base de 2014, conforme os seguintes excertos (fls. 4341/4343 e fl.4369):

> **CCT 2014**
>
> **CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)**
>
> Ao empregado admitido até 31.12.2013, em efetivo exercício em 31.12.2014, convenciona-se o pagamento pelo banco, até 02.03.2015, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) **do lucro líquido do exercício de 2014**, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:
>
> (...)
>
> **CLÁUSULA 2ª ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – P.L.R.**
>
> Excepcionalmente, e respeitados os termos do caput e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até 10(dez) dias após a assinatura da presente Convenção, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:
>
> **I – REGRA BÁSICA**
>
> 54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2014, acrescido do valor fixo de R$ 1.102,79 (um mil, cento e dois reais e setenta e nove centavos), limitada ao valor individual de R$ 5.915,95 (cinco e mil, novecentos e quinze reais e noventa e cinco centavos) e também ao teto de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) **do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de 2014**, o que ocorrer primeiro.

(...)

II – PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) **do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2014**, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos).

ACT 2014/2015

CLÁUSULA 38ª- PLR ADICIONAL DO BANRISUL

O Banco pagará uma PLR Adicional aos empregados, além da prevista na Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Bancos 2014/2015, em valor igual a 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento) **do seu lucro liquido do ano de 2014**. Os pagamentos serão efetuados em até cinco dias após as aprovações das propostas nas assembleias de empregados.

Parágrafo Primeiro - O valor do benefício individual equivalerá ao resultado da divisão do valor de 1,8% do lucro liquido de 2014 pelo número total de empregados do Banco e será proporcional ao número de meses trabalhados no ano de 2014.

Parágrafo Segundo - O pagamento da PLR Adicional, previsto no caput desta cláusula, será feito antecipadamente, juntamente com o valor previsto na Cláusula 37ª, e **terá como base de cálculo o lucro liquido apurado até agosto de 2014**.

Parágrafo Terceiro - A diferença, se houver, considerando o **lucro liquido apurado em 31.12.2014**, será paga até 02 de março de 2015.

Do exposto, nota-se que os acordos foram firmados após decorridos praticamente 10 meses dos respectivos períodos-base, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados já no final do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Inclusive os acordos são, de fato, retroativos na medida que se reportam a uma base de cálculo da PLR já conhecida quando da celebração do acordo, pois remete para o lucro líquido apurado até agosto/2014 (ou seja, já conhecido quando celebrada a CCT e o ACT, ambos em outubro/2014).

Assim, descumpriu-se a regra de pactuação prévia, pois os acordos não foram firmados antes do início do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas

DOCUMENTO VALIDADO

previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Reitera-se que acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência, de modo a transparecer de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada, o que não se verifica no presente caso.

Portanto, não merece razão a recorrente, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial, apenas no que concerne aos pagamentos oriundos da PLR 2014 (realizados em 02/2015 e 03/2015). Na parte conhecida, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DOCUMENTO VALIDADO