



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

Processo n° 16327.721345/2014-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.026 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
Recorrente AYMORE CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE CONCORDÂNCIA.

Decisão que aprecia os aspectos essenciais da lide e veicula fundamentação condizente com suas conclusões, ainda que sucinta, não se confunde com julgado lacunoso, muito menos concordante com as alegações das partes quanto aos aspectos que considerou desnecessário abordar especificamente.

EFEITO DEVOLUTIVO DO RECURSO. NORMA PROCESSUAL.

Interposto recurso contra a decisão de primeira grau, são devolvidas ao conhecimento, apreciação e julgamento pela instância superior todas as questões suscitadas e discutidas no processo relativa à matéria impugnada, por força do efeito devolutivo do recurso.

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. AJUSTE PRÉVIO. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO OU SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO. DESPROPORÇÃO.

Não havendo sido comprovado estarem determinados pagamentos efetuados a título de PLR associados aos instrumentos negociados, e restando evidenciado corresponderem esses valores a vários múltiplos dos salários base dos funcionários envolvidos, de modo deveras desproporcional, resta caracterizada sua natureza remuneratória.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Posicionando-se o STJ em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.230.957/RS, no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, e acolhendo a PGFN e a administração tributária essa orientação, mediante a edição dos competentes atos administrativos, não prospera lançamento em desacordo com tal entendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir dos lançamentos: 1. a) para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos efetuados a título de PLR, vinculados às Convenções Coletivas e aos PPRS regrados em Acordos Coletivos, desde que o conjunto total de pagamentos realizados a esse título, independentemente do instrumento que os amparem, tenha sido efetuado com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos prescritos no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000; b) não se incluem nos pagamentos excluídos conforme item '1.a)', os montantes associados aos beneficiários discriminados nos Demonstrativos - PLR x Ordenado; 2. as contribuições incidentes sobre os montantes pagos a título de aviso prévio indenizado. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal. Votou pelas conclusões o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Maurício Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) - DRJ/CGE, que julgou procedente autos de infração referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR e aviso prévio indenizado, em desacordo com a legislação previdenciária. Em razão do procedimento fiscal, foram lavrados os DEBCAD 51.025.639-2 (parte da empresa e RAT) e DEBCAD nº 51.025.640-6 (salário educação e INCRA).

Passo a transcrever, no essencial, as principais conclusões do Relatório Fiscal.

Periodicidade equivocada de pagamentos

5.15 Analisando a periodicidade dos pagamentos efetuados como sendo PLR, constatou-se o não atendimento ao disciplinado no § 2º do art. 30 da Lei nº 10.101/2000, anteriormente transcrito, que expressamente veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Como pode ser observado pelos Demonstrativos - Periodicidade dos Pagamentos de PLR - 2010, 2011 e 2012, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram até quatro pagamentos dentro do mesmo ano civil ou dois pagamentos no mesmo semestre. Nos Demonstrativos de 2010 e 2011 constam todos os pagamentos feitos aos empregados, já no de 2012 constam apenas os casos em que houve mais de dois pagamentos.

Compensação entre os instrumentos de PLR

5.22 Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos.

5.23 Iniciando nossa análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho Aditivas - PLR, e sendo que os textos destas, para os anos-base de 2009, 2010, 2011 e 2012, possuem a mesma estrutura, transcrevemos a seguir o estabelecido pela Convenção datada de 27/10/2009, *in verbis*:

CLÁUSULA III - DA EXCEÇÃO DO PAGAMENTO DA P.L.R.

As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES que têm programas próprios de P.L.R. nos termos da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro 2000, poderão compensar os valores pagos em decorrência deste instrumento, com os valores que forem apurados em função dos seus programas internos, referentes ao período compreendido entre janeiro e dezembro de 2009, exceto a quantia de R\$ 1.300,00 (um mil e trezentos reais) correspondente ao valor fixo previsto na Cláusula 1a desta Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva.

5-24 Por sua vez, para esses mesmos anos-base, temos a vigência de Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS), os quais apresentam redação bem similar em todos os anos quanto à questão da compensação, razão pela qual destacamos apenas o texto do Acordo Coletivo datado de 30/12/2009, *ad litteram*:

CLÁUSULA QUINTA: Compensação

Os valores decorrentes dos pagamentos do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) e dos Programas Específicos mantidos pelas EMPRESAS ACORDANTES, referidos no caput e parágrafo primeiro da cláusula sexta deste acordo coletivo, não serão compensados com a Participação nos Lucros ou Resultados estabelecidos pela Convenção Coletiva de Trabalho da categoria.

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes

Ficam ratificados, nos termos do artigo 20, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, relacionados em anexo, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constam dos respectivos instrumentos, nominados PROGRAMAS SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho.

PARÁGRAFO PRIMEIRO

Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o PPG - Programa Próprio Gestão, destinado às áreas institucionais que obedece às regras e valores fixados pela Diretoria com base no respectivo cargos ou função.

PARÁGRAFO SEGUNDO

O valor do PPRS previsto no presente acordo engloba os valores pagos nos respectivos programas específicos previstos nesta cláusula, compensando-se as antecipações, eventualmente realizadas.

5.25 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, resta evidente que os valores pagos com base nas Convenções Coletivas de PLR não são compensados com quaisquer outros instrumentos e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável prevista na própria CCT.

5.26 Mesmo assim, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal de 25/06/2014) para esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Planos/Programas e Acordos Coletivos, tendo respondido, por intermédio de Carta, datada de 15/07/2014, entregue em 16/07/2014, que:

- embora a regra da Convenção Coletiva da categoria permita a compensação de valores a distribuir de PLR, previstos na referida Convenção, com os valores a distribuir dos Programas Próprios, por decisão interna, não efetuamos esta compensação;

- no entanto, há compensação entre os valores previstos no Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) com os demais programas previstos neste Acordo, ou seja, com o Programa Próprio de Gestão (PPG) ou o Programa Próprio Específico (PPE), dependendo da elegibilidade de cada beneficiário;

- o Programa Próprio (PPRS) garante um valor mínimo de pagamento de valores e haverá compensação somente caso o funcionário seja elegível ao PPG ou PPE, bem como se os valores pagos a título de PPG ou PPE sejam superiores aos valores pagos de PPRS.

5.27 Dessa forma, conforme esclarecimento prestado pela empresa, os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas não foram compensados com outros instrumentos; tendo havido apenas compensação entre os valores pagos com base nos Acordos Coletivos (PPRS) e os Programas Próprios Gestão e/ou Programas Específicos.

5.28 Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Programa Específico/Acordo Coletivo. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

Intempestividade da negociação

5.32 Continuando a análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que todas as Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR, arroladas nas alíneas "q" a "t" do item 5.14, 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.

5.33 Vê-se claramente, por exemplo, que os empregados durante quase todo o ano de 2009, 2010, 2011 e 2012, 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 27/10/2009, 27/10/2010, 11/11/2011 e 29/10/2012, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

5.34 O mesmo raciocínio vale para os Acordos Coletivos de Trabalho dos Programas da Participação nos Resultados Santander (PPRS) celebrados em 30/12/2009, 28/02/2011 e 28/06/2012, cujo conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreu já transcorrido todo o ano de 2009, dois meses do ano de 2011 e quase a metade do ano de 2012.

(...)

5.46 Com relação a todos os Programas Próprios Gestão, Programas Específicos e SRV, arrolados nas alíneas "d" a "p" do item 5.14, não houve comprovação de seu registro e arquivamento na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 20, em seu § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Tal comprovação foi solicitada à empresa por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (em seu item 16), lavrado em 07 de janeiro de 2014.

5.47 Tampouco houve a obrigatória participação do sindicato na elaboração de tais documentos, em afronta direta à exigência legal.

Inexistência de programa de participação prévio

5.52 Sendo o teor dos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS) basicamente idênticos, trataremos

como exemplo daquele relativo aos anos-base 2009 e 2010, celebrado em 30/12/2009, que assim dispõe:

[...]

5.53 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, vê-se que o único critério para elegibilidade dos beneficiários adotado pelos acordos coletivos é a admissão do empregado antes do início do ano-base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano. Dessa forma, é pertinente indagar-se como tal critério poderá servir como incentivo à produtividade? Para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a ser cumprida pelos empregados e que fosse incentivadora da produtividade, que se atendida lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado. Entretanto, nos acordos coletivos em comento, não há qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

5.54 Além disso, independentemente do índice comparativo ROE obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexos entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

5.55 Se o empregado jamais deixa de receber valor referente à participação nos resultados, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

(...)

5.61 Igualmente desrespeitam a lei os Programas Próprios Gestão 2009/2010 e 2011, ambos sem data.

(...)

5.63 Desses Programas Próprios Gestão são supostamente partes o contribuinte e seus empregados. Todavia, não consta qualquer assinatura ou qualificação no instrumento, nem a data de sua celebração, não sendo possível, portanto, comprovar sequer que foi celebrado de fato e quem foram as partes e seus representantes legais. Os programas em tela não comprovam que houve a participação dos empregados em sua elaboração, não comprovam quando ocorreu a sua ciência por parte dos empregados, não comprovam a participação de um representante sindical nas negociações, nem que o instrumento de negociação foi devidamente registrado e arquivado na competente entidade sindical.

(...)

5.67 Temos ainda que o conteúdo dos programas próprios gestão resume-se ao transcrito no item 5.62 acima, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação.

Fala-se em metas quantitativas e qualitativas e competências individuais, mas não se explica. Menciona a existência de avaliação de competências, mas não descreve os parâmetros nela utilizados nem apresenta modelo básico de tal

avaliação. Verifica-se, inclusive, que o plano estipula que as metas serão acordadas entre o gestor e o funcionário e que poderá ser revisto a qualquer momento levando-se em conta fatores tais como momento econômico e planos de negócios da empresa.

(...)

5.71 Além disso, como descrito no item 6 dos programas próprios gestão, independentemente do desempenho da empresa, é assegurado o valor estabelecido no acordo coletivo (o de 2011 assegura o valor estabelecido na convenção coletiva de trabalho), o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

5.72 Repetindo observações anteriores, se o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

[segue-se, na continuidade, linha argumentativa similar, mas referindo-se aos Programas Próprios Específicos e SRV]

Natureza de Comissão/Premiação

5.80 Por fim, vale mencionar que as regras contidas nesses Programas Próprios Específicos e SRV mais se assemelham às regras para pagamento de comissão/premiação. O próprio texto dos programas usa muitas vezes o termo "premiação" que basicamente depende de quatro indicadores: produção, resultado, medalha e multiplicador, discriminando regras para cada um deles. E corroborando tal entendimento, na Carta de 29/01/2015, entregue nessa mesma data, a própria empresa afirma que dos documentos SRV decorrem pagamentos mensais e semestrais; sendo os pagamentos mensais considerados como verbas de comissões (os quais são tributados e declarados em GFIP) e os semestrais são considerados como verbas de PLR (não tributados nem declarados em GFIP).

5.81 Em continuidade ao expandido, discorreremos acerca de um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema que é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal, que se aplica a todos os instrumentos de negociação da PLR adotados pela empresa, quais sejam, as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos/Programas Próprios, uma vez que a PLR é um instituto único, demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa ora autuada, como será explanado.

(...)

5.83 Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário base (do ordenado) mensal do próprio empregado, como destacados por amostragem nos Demonstrativos - PLR x Ordenado - 2010, 2011 e 2012. Há casos em que o valor da PLR excede em mais de cem vezes o salário base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos planos e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos.

5.84 Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação/gratificação/bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, vimos que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foram contratadas. A verdadeira remuneração dessas pessoas não é o salário "oficial" que recebem e sim os valores exorbitantes travestidos de "participações nos resultados".

Além disso, também foi constituído crédito tributário relativamente aos valores percebidos a título de aviso prévio indenizado, por entender a autoridade lançadora terem eles caráter remuneratório, à luz da legislação pertinente.

A despeito da impugnação, a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 1636/1687), ensejando a interposição de recurso voluntário em 16/6/2016 (fls. 906/1010), no qual foi alegado, em apertada síntese, que:

- uma série de argumentos do recorrente foram reconhecidos expressa e tacitamente pela decisão de piso;

- todos os instrumentos de negociação coletiva, Convenções, Acordos e Programas que fundamentaram os programas de PLR são claros e objetivos, conforme detalhamento que apresenta, e que a presunção de falta de clareza das regras estabelecidas macularia a autuação de nulidade, tanto mais quanto se considera a complexidade da atividade de uma instituição financeira;

- é acertada a periodicidade dos pagamentos de PLR, consoante reconhecido pela DRJ/CGE, pois embora vinculados a diferentes instrumentos, são pagos em datas coincidentes, e, de todo modo, as regras atinentes ao tema devem ser aplicadas separadamente para cada instrumento, que podem coexistir e prescrever compensação;

- é necessário que a negociação anteceda o pagamento, e não que os instrumentos de negociação estejam concluídos antes de decorrido o período de aferição, como acatado pela DRJ, e, no caso do recorrente, trata-se de repetição de instrumentos semelhantes acertados em anos pretéritos;

- que a conclusão pelo caráter substitutivo do PLR frente ao salário a que chegou a DRJ/CGE se atém ao exame da situação de poucos funcionários (0,16% do total), não havendo, aliás, limite prévio firmado em lei para pagamentos do gênero;

- que existem critérios para elegibilidade dos empregados, nexos entre o PLR e os lucros e resultados apurados;

- que os programas específicos de metas - PPG, PPE e SRV - constam do Anexo I dos Acordos Coletivos, sendo deles partes integrantes;

- quanto ao aviso prévio indenizado, impõe-se a aplicação de recurso repetitivo julgado pelo STJ sobre o assunto, sendo claro seu caráter indenizatório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Esclareça-se previamente que as nulidades aventadas confundem-se com o mérito, e portanto, no enfrentamento deste serão tratadas.

Da participação nos lucros ou resultados.

Inicialmente, merece ser dito que a decisão de piso consignou expressamente que os aspectos da infração por ela denominados de "intempestividade da negociação", "periodicidade equivocada de pagamentos" e "compensação entre os instrumentos de PLR" não serviriam de amparo para a manutenção do lançamento.

E, ainda que na análise desses pontos não tenha especificado cada um dos instrumentos de negociação coletiva envolvidos, não há como negar estar a decisão fundamentada, e, na ausência de ressalva, serem as considerações ali traçadas aplicáveis a esses instrumentos em seu conjunto.

Por seu turno, o acórdão em comento entendeu inexistir efetivo PLR e convergiu com as alegações do Fisco de que os pagamentos de PLR seriam assemelhados a comissão/premiação. E, da mesma forma que fizera quanto aos tópicos que entendeu insubsistentes da autuação, também nos que considerou pertinentes não detalhou maiores considerações no que concerne a cada um dos instrumentos de negociação.

Destarte, da eventual não abordagem de cada um dos questionamentos levantados pelo contribuinte não decorre a consequência insinuada na peça recursal, de que teria havido concordância com seus pontos de vista.

A fundamentação, ainda que sucinta, revela-se hábil a justificar a manutenção do auto de infração. À evidência, o acórdão recorrido cingiu-se à discorrer sobre as razões que considerou suficientes tanto para amparar, como para afastar as diversas conclusões da autoridade fiscal. E, cabe reconhecer, os principais aspectos do lançamento foram efetivamente analisados, não sendo apropriado falar em lacunas na decisão.

Nessa toada, vale lembrar que o fato de a decisão não ter analisado cada uma das alegações do recorrente não prejudica em nada sua validade, pois, como cediço, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, bastando apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada nas Cortes Superiores (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP), a qual vem sendo respeitada mesmo após o advento do art. 489 do CPC, a teor do decidido no EDcl no MS 21.315, j. 8/6/2016.

No mesmo sentido, já lecionava o processualista Manoel Caetano Ferreira Filho¹ que a instância recorrida não está obrigada a resolver todas as questões atinentes aos pedidos das partes, podendo apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas - "basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença".

Na verdade, o recorrente busca transformar o que é mera não manifestação do julgado com relação a alguns aspectos - fundado tal proceder no entendimento, por parte daquele Colegiado, pela suficiência dos argumentos à ocasião expendidos - em concordância com seus argumentos, pretensão a qual, observado o conjunto da fundamentação, não merece guarida.

Noutro giro, importa explicar que os temas atinentes à "intempestividade da negociação", "periodicidade equivocada de pagamentos" e "compensação entre os instrumentos de PLR" não estão, como destacadamente alude o recorrente, 'resolvidos' pela DRJ em seu favor, como se pudesse falar em coisa julgada administrativa quanto a esses aspectos.

Decerto se, por exemplo, houvesse no julgamento de primeira instância obtido o contribuinte êxito em sua impugnação exonerando à infração referente ao tema PLR, e perdido no tocante ao aviso prévio, eventual recurso voluntário interposto no que se refere a essa última matéria não poderia, em simultâneo, alterar o resultado do provimento favorável quanto à primeira, sob pena de violação ao princípio de proibição ao *reformatio in pejus*.

Porém, não é disso que aqui se trata, o que fica evidente quando se considera que a pretensão do recorrente, o cancelamento da autuação, restou toda rechaçada no julgamento de piso, e encontra acolhimento, ainda que parcial, nessa instância de instância de segundo grau, conforme restará claro no encaminhamento do presente voto.

Com efeito, está-se apenas a aplicar a legislação vigente no país. Isso porque, uma vez havendo recurso de uma decisão, é devolvida à apreciação da instância superior o conhecimento e apreciação das questões litigadas em grau inferior de jurisdição, conforme dispõe o art. 1.013, §§ 1º e 2º do CPC (aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal por força do art. 15 desse mesmo Código):

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais. (grifei)

Trata-se do bem conhecido efeito devolutivo em profundidade, em virtude do qual o órgão *ad quem* pode reapreciar as questões relativas à matéria impugnada. Como já

¹ FERREIRA FILHO, Manoel Caetano. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: RT, 2001, v. 7, p. 121.

ensinava Barbosa Moreira²: "a devolução se produz de qualquer maneira, *ex vi legis*". A respeito, também merecem ser colacionadas as lições de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha³, dentre outros tantos autores trouxeram considerações no mesmo sentido⁴:

E a questão é: o órgão *ad quem* poderá (re)apreciar todas essas questões, examinadas ou não pelo juízo *a quo*? Pode.

Conforme resulta dos parágrafos do art. 515 [referência ao dispositivo correspondente do antigo CPC], é amplíssima, em profundidade, a devolução das questões.

(...)

Segue um exemplo. Se o autor invocar dois fundamentos para o pedido, se o juiz o julgou procedente apenas por um deles, silenciando sobre o outro, ou repelindo-o, a apelação do réu, que pleiteia a declaração de improcedência, basta para devolver ao tribunal o conhecimento de ambos os fundamentos; caso, a seu ver, o pedido mereça acolhida justamente pelo segundo fundamento, e não pelo primeiro, **o tribunal deve negar provimento ao recurso, "confirmando" a sentença na respectiva conclusão, mediante correção dos motivos**. (grifei)

E a matéria impugnada (a qual define o efeito devolutivo em extensão - sentido horizontal), frise-se, no caso é a autuação fiscal em sua integralidade, ou seja, a exigência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR e aviso prévio indenizado, conforme se depreende da leitura dos termos do recurso voluntário, idênticos ao da impugnação, em que se demanda "seja cancelado o auto de infração ora combatido". Obviamente, houvesse se insurgido o postulante somente contra a autuação atinente ao aviso prévio indenizado, estaria-se diante de impugnação parcial, limitando-se desse modo a amplitude da matéria a ser devolvida à mais elevada instância recursal.

Os tópicos relativos à periodicidade de pagamentos, regras claras e objetivas, etc., não se confundem, a despeito do esforço argumentativo apresentado pelo recorrente, com o objeto/matéria da impugnação, mas sim tratam-se de causas de pedir, de razões de convencimento para que seja efetuada reforma da decisão vergastada, e são, como referido, devolvidas ao exame do colegiado revisor.

Acrescente-se que o processo administrativo fiscal tem por função precípua a formação sólida e eficaz do lançamento, em exercício do poder de autotutela da administração, sendo natural para o aperfeiçoamento daquele, que todos os aspectos relativos ao seu mérito e sua legalidade, estejam sujeitos à análise e eventual reforma em duplo grau de jurisdição, desde que tenham sido discutidos no curso do contencioso desde sua gênese.

² MOREIRA. José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 12ª ed., p.447-448.

³ DIDIER JR., Fredie e Leonardo Carneiro da Cunha. Curos de Direito Processual Civil, Volume 3. Editora Jus Podium, 13ª edição, 2014, p.82.

⁴ Ensina Alexandre Freitas Câmara, em 'Lições de Direito Processual Civil', 13ª edição, pp. 97/98:

"Pense-se, por exemplo, numa demanda de despejo por duplo fundamento (falta de pagamento e infração contratual). Proferida a sentença de procedência do pedido pelo primeiro fundamento, e tendo o juiz deixado de apreciar o segundo (ou o tendo rejeitado), e interposta apelação pelo demandado, poderá o tribunal, no julgamento do recurso, "confirmar" a sentença, julgando procedente o pedido do demandante pelo mesmo fundamento em que se baseou a sentença, ou pelo mesmo fundamento, que não havia sido ainda apreciado (ou que havia sido rejeitado)".

Entender diversamente, ou seja, que a instância revisora estaria jungida aos argumentos e razões da instância de piso é, com a devida vênia, inverter toda lógica do sistema recursal, em exegese desamparada; não por acaso, não trouxe o recorrente qualquer posicionamento doutrinário que embasasse, ao menos tangencialmente, suas insólitas pretensões, as quais, à toda vista, não merecem prosperar.

Principiando a análise das questões de mérito propriamente dito pelo ponto relativo à intempestividade da negociação, note-se que a Lei nº 10.101/00 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Forçoso reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações, definidas por Maurício Godinho Delgado⁵ como *"parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas)"*.

Já os montantes pagos a título de participação nos resultados guardam proximidade com pagamentos efetuados como prêmios, definidos pelo precitado doutrinador como *"as parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa"*⁶ (sublinhei).

Sob esse prisma, vê-se que os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. A verdadeira peculiaridade de ambos é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101/00, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

Tendo em vista tais constatações, deve ser notado que o alcance de metas por parte do trabalhador, de modo a que perfaça real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, tem como pressuposto a realização de uma conduta consciente e deliberada com vistas à consecução de resultados previamente avençados, independentemente do instrumento utilizado.

Acerca do tema, tenho como muito bem postas, em linhas amplas, as considerações vertidas pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, ao relatar o Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/7/2016):

Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

⁵ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 738.

⁶ Idem, ibidem, p. 747.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcas os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegética.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmudadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com consequente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas

na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.

Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Raciocínio similar vem sendo acolhido, registre-se, nos recentes julgamentos da CSRF sobre o assunto, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Acórdão nº 9202-004.308 (j. 21/7/2016).

Então, nos casos em que o cumprimento dos objetivos negociados envolvem a realização de determinada conduta por parte dos beneficiários, ainda que dimensionadas por setor/área da companhia, não vejo reparos a fazer nessas bem colocadas razões.

Dissinto desse entendimento, contudo, no tocante aos planos de PLR nos quais os pagamentos acordados estão desvinculados de um comportamento volitivo comprometido com o alcance de determinados objetivos - situação, anote-se, compatível com o texto legal.

Por exemplo, quando se estabelece que os empregados de uma empresa perceberão dado PLR se aquela atingir determinados índices de lucratividade.

Veja-se que não há como estabelecer um liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários.

Recorde-se, caso necessário, que o lucro, seja econômico ou contábil, é um conceito dimensionado com base em uma multiplicidade de variáveis, tais como receitas, despesas, custos, ativo, passivo, obrigações diversas, dependendo inclusive fortemente de fatores totalmente fora do controle da empresa, e às vezes até mesmo do mercado no qual ela opera (por exemplo, políticas governamentais macroeconômicas, etc.)

Nessas situações, então, prepondera no PLR o aspecto de instrumento de integração capital e trabalho, visto que do empenho de ambos são colhidos os lucros auferidos no período, sendo apenas indiretamente contemplada a função de incentivo à produtividade.

Já no PLR cujas metas estão atreladas ao desempenho individual de uma maneira mais direta e concreta, como o alcance de incremento no índice de vendas por setor, por exemplo, a faceta predominante é a de incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho naturalmente reflexa com o ulterior aumento nos lucros e/ou resultados a serem distribuídos, decorrente desses aumentos de produtividade tomados em seu conjunto.

Planos com essas características requerem assim que suas regras e condições sejam claramente delineadas antes do período de aferição, para que atenda aos preceitos de incentivar a produtividade, e indiretamente, estimular a integração capital-trabalho.

Diversamente, nos planos em que o PLR é mensurado com base em critérios em grande medida independentes da uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, ou seja, de feição mais propriamente corporativa, prescinde-se da exigência mais acima frisada.

Nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletivo, muitas vezes adentrando no ano-calendário de sua vigência, tendo em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários. Em outras palavras, não assoma como requisito inafastável que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Não por acaso, a própria Lei nº 10.101/00, quando se refere objetivamente à necessidade de ajuste prévio, o faz com referência aos programas de metas, resultados e prazos especificados no inciso II do artigo, de maneira apartada, assim, da menção aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, referidos no seu inciso I, *verbis*:

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

(...)

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

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

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

(...) (grifei)

Feita essa breve digressão, constata-se que, relativamente aos planos próprios/específicos do contribuinte - Programas SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, Programas Próprios Específicos *relacionados* no Anexo I dos Acordos Coletivos, e Programa Próprio Gestão - não havendo sido comprovado haverem eles sido firmados antes do início do período a que se referem, desatendem os preceitos da Lei nº 10.101/00, motivo o qual, por si só, é suficiente para caracterizar os pagamentos neles baseados como sendo de caráter remuneratório.

De sua parte, as Convenções Coletivas estabeleciam o pagamento de PLR aos funcionários com esteio nos lucros dos períodos, sendo que, na sua ausência, nada seria pago sob aquele título. Também os PPRS (Programa de Participação nos Resultados Santander) previstos nos Acordos Coletivos eram baseados no atingimento de fatores relacionados ao lucro, o chamado ROE (relação entre lucro líquido e patrimônio líquido).

Tendo em vista as razões mais acima expendidas, tenho que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas, e nos PPRS atrelados aos Acordos Coletivos, não podem ser tidos por remuneratórios somente com amparo no critério "ausência de acordo prévio", ou seja, por terem sido celebrados os correspondentes instrumentos no curso do ano-calendário a que eles se referem.

Quanto à existência de regras claras e objetivas, impende antes fazer breves observações acerca das alusões do recorrente da existência de nulidade, correlatas ao tema.

Na peça recursal, são vertidas diversas alegações no sentido de que a fiscalização baseou-se em presunções, não apresentou questionamentos sobre as regras dos planos no decorrer do procedimento mas sim somente no seu relatório, que deveria ter ela, em caso de dúvida, comparecido aos estabelecimentos do contribuinte, etc.

Ora, note-se, de início, que ainda que se considerasse pertinentes os pontos levantados pelo recorrente no que toca à verificação da clareza das regras, sobressai que o auto de infração encontra-se adequadamente suportado por diversos outros aspectos, como falta de observância à periodicidade de pagamentos, negociação prévia, problemas formais com os pagamentos, etc., o que já prejudica a tese da nulidade do lançamento.

Não bastasse, as inconformidades manifestadas pelo recorrente são, na realidade, juízos seus acerca do que seria o levantamento adequado de provas na situação versada nos autos, ilações que em nada se confundem com motivos a dar azo à nulidade.

A fiscalização coletou os elementos de prova que considerou aptos e suficientes a firmar suas conclusões, ainda que não apeteça ao recorrente a qualidade desses elementos. Cabe a ele então, com provas contrapostas e arguições de direito, rebater as conclusões ventiladas por aquela, e carrear os esclarecimentos que repute necessários.

Tal feito não se confunde com nulidade, mas sim com o mérito da controvérsia, devendo ser registrado, por oportuno, que não se verifica no particular qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Prosseguindo, após essas necessárias ressalvas, tem-se que há existência de regras claras e objetivas contidas nas Convenções Coletivas, posto que há metas estipuladas e pagamentos a estas vinculados, de acordo com condições pré-estabelecidas.

Importa referir que no âmbito das negociações coletivas envolvendo instituições financeiras é corrente a utilização do lucro e índices a ele vinculados como parâmetro para fins de estabelecimento de metas, bem como da própria participação a ser paga.

Se não é detalhada a atuação de cada beneficiário, é porque nesses planos a referência é o próprio lucro atingido ao final do período, não a mensuração do desempenho do trabalhador ou de certo setor frente a determinados critérios, conforme já mencionado.

Havendo prejuízo, como mencionado, nada é pago, não se confundindo, portanto, os valores de PLR pagos sob a guarida das Convenções Coletivas em remuneração dissimulada, por existir chance real de não se concretizar qualquer pagamento, sendo que tal situação indica a existência de integração do trabalho ao risco do capital.

A lógica subjacente, vale mencionar, é que o empregado, dado o vínculo laboral e a prestação de seus serviços, contribui para o auferimento dos lucros naqueles níveis. Concorde-se ou não com o singelo critério adotado, não se vislumbra, s.m.j., sua

incompatibilidade com os termos da lei de regência, pois a clareza e objetividade dessas regras são evidentes.

Por sua vez, nos PPRS dos Acordos Coletivos, há metas institucionais claras e objetivas baseadas no mencionado ROE, as quais uma vez atingidas, proporcionam determinados benefícios aos trabalhadores da empresa. Em apertada síntese, maior seria o PLR quanto maior fosse o retorno sobre o patrimônio líquido, comparativamente com média representativa do setor.

O mero fato de que haja comparação entre o ROE da instituição e o de outros bancos para fins de aferir as metas não parece, a princípio, tirar o valor desses planos, pois se trata efetivamente de objetivo claro a permitir, se alcançado, o pagamento dos valores avançados nos Acordos.

Já no que diz respeito aos Programas SIM/Super Ranking/RV Cartilha, PPGs, e Programas próprios específicos relacionados no Anexo I do documento, a cláusula sexta dos Acordos (oitava do instrumento referente ao ano de 2012) possui, como alude o recorrente, disposição integrando-os a esses instrumentos coletivos, cabendo anotar que, no referido Anexo, são traçadas descrições extremamente sintéticas do que se tratariam tais Programas Específicos, aparentemente associáveis a diversas áreas de atuação da empresa.

Não obstante, o fato é que as metas individuais concretas dessas áreas ficaram relegadas a serem estipuladas pelos funcionários e suas respectivas chefias/gestores, e que se tratam de programas apartados, não havendo prova alguma de que tenham sido discutidas no âmbito dos acordos, ou mesmo via reuniões, etc, o que abriria a possibilidade de sua minúcias serem relegadas a outros documentos.

Ademais - é de grande importância ressaltar este ponto para que fique bastante claro - os documentos relativos a tais programas não estão anexados ao instrumento coletivo, mas tão somente nominados em determinadas cláusulas e referenciados em um dado anexo, como narrado, não havendo falar que eles façam parte, efetivamente do corpo daquele documento, sequer sob um ponto de vista estritamente formal, quanto mais fisicamente.

Ainda que se admita que Acordos Coletivos não sejam instrumento sequer viável para o detalhamento dessas metas em instituições de grande porte, justamente para essas situações a Lei nº 10.101/00 prevê no inciso I do seu art. 2º que elas possam ser acordadas via comissão paritária, integrada por representante sindical, o que tornaria perfeitamente possível utilizar esse meio para resguardar os interesses dos trabalhadores em casos do gênero, proteção essa inafastável por expressa disposição do indigitado diploma legal.

Note-se que o fato de os Acordos "integrarem posteriormente", via cláusula genérica, os mencionados Programas de PLR não supre a necessária, posto que legalmente estipulada, participação do representante e/ou entidade sindical quando das negociações e formalização desses programas.

A par disso, como frisado pela fiscalização e pela decisão de piso, não houve arquivamento dos documentos relativos a esses programas nas entidades sindicais, tampouco assinatura dos empregados e datas em que firmados os correspondentes instrumentos, evidenciando sua precariedade como prova das relações e condições a que se referem, e uma proximidade com instrumentos meramente formais utilizados pela instituição para estipular os critérios e regras unilateralmente.

Desse modo, a mera remissão nos Acordos Coletivos à ratificação e/ou integração dos programas em relevo não supre tais carências, tanto mais quanto se verifica que os próprios programas prevêm, como destaca a autoridade lançadora, que as políticas neles estipuladas podem ser revistas pelas partes, em função de momento econômico ou plano de negócios da empresa, tudo isso, mais uma vez, sem qualquer participação de representação sindical ("...se reserva o direito de alterar as regras, condições e valores alvos deste regulamento a qualquer tempo durante sua vigência"⁷).

Reitere-se que inexistem provas nos autos, salvo a breve referência a suas denominações nos acordos e em anexos genéricos, de que as regras substantivas e adjetivas desses planos tenham sido, em algum momento, concertadas entre as partes, mediante o necessário e efetiva negociação, integrando o capital e o trabalho, como requer a Lei nº 10.101/00.

Isso, sem dúvida, indica com vigor terem sido eles elaborados de forma unilateral pela administração da recorrente, tratando-se, na realidade, de programas autônomos de premiação, com natureza remuneratória, os quais se procura abrigar, de maneira um tanto forçada, sob o manto de participação em lucros ou resultados nos termos da precitada lei, almejando as decorrentes benesses tributárias.

Vide, a respeito do tema, recente decisão da CSRF, no Acórdão 9202-005.707 (j. 29/8/2017), cuja ementa se transcreve:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E
OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.*

Os instrumentos decorrentes da negociação deverão conter regras claras e objetivos quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, para que possam ser conhecidos e escrutinados pelos envolvidos na negociação.

Também sob esse ângulo, conclui-se, não há supedâneo para se considerar os valores de PLR pagos em razão de tais programas próprios/específicos como enquadrados na lei em apreço.

No tocante aos pagamentos terem sido realizados com base em mais de um instrumento negocial, não comungo, entretanto, do entendimento do Fisco no sentido de que tal feito seria incompatível com os termos do *caput* do art. 2º da Lei 10.101/00, o qual enuncia que *"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"*.

Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não me parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinar-se a estabelecer quais são esses

⁷ Exemplo extraído do Programa Específico da Santander FInanciamentos, item 14, no arquivo não paginável anexado ao processo.

tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não. Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em convenção coletiva, preveja o pagamento de PLR no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual desse título ao final desse mesmo ano.

Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, admite como mera possibilidade a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que parece indicar, sem maiores devaneios argumentativos, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de instrumentos de negociação de PLR.

Em outros termos, a interpretação que merece prevalecer é a de que a expressão "*mediante um dos procedimentos a seguir descritos*" tem o significado não de "*mediante a utilização de somente um dos procedimentos a seguir descritos*", mas sim de "*mediante a utilização de qualquer um dos procedimentos a seguir descritos*".

Não obstante, com relação à periodicidade de pagamento, verifica-se do exame das planilhas demonstrativas juntadas pela fiscalização (fls. 750/1079), que vários dos beneficiários recebiam pagamentos a título de PLR mais de duas vezes ao ano, e/ou com periodicidade inferior a um semestre, não observando a prescrição legal do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, que se transcreve:

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.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

De sua parte, o recorrente afirma que não houve duplicidade de pagamentos, colacionando tabelas a fim de elucidar a situação, visando evidenciar que os valores dos Acordos Coletivos, PPE, PPG e SRV foram depositados nas mesmas datas dos montantes vinculados às Convenções, de maneira a não violar as regras acima reproduzidas (fls. 1729/1731).

Não traz nenhuma adução específica, contudo, quanto aos casos expressamente discriminados pela fiscalização como tendo superado a periodicidade legal, de

modo a esclarecer porque foram realizados pagamentos a título de PLR em até quatro meses diferentes do ano-calendário, consoante aquela demonstrou.

Pois bem, de pronto, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade, devem ser examinados *todos* os pagamentos efetuados a título de PLR, como bem firmado no § 2º mais acima transcrito, ainda que se verifique não possuam efetivamente tal natureza, como dantes foi constatado com relação aos pagamentos vinculados aos programas próprios/específicos e similares do contribuinte. A partir dessa premissa, deve ser apurado se houve pagamentos com base nos instrumentos coletivos em descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

Diante de tais situações, e com a devida vênia dos entendimentos em sentido diverso, deve-se aplicar dito critério legal, claro e objetivo, segundo o qual, efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, ou com espaçamento inferior a um trimestre, não há falar em aplicação da norma em tela, com relação ao empregado beneficiado. Como bem observado nos seguinte trecho de recente decisão da CSRF, Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/8/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Em consonância com essa correta compreensão, deve ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às Convenções e Acordos Coletivos de trabalho (PPRS), efetuados a título de PLR, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre.

A fiscalização explica ainda que (fl. 1245):

...do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário base (do ordenado) mensal do próprio empregado, como destacados por amostragem nos Demonstrativos - PLR x Ordenado - 2010, 2011 e 2012. Há casos em que o valor da PLR excede em mais de cem vezes o salário base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos planos e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultuosos.

Ora, da mesma maneira que procedeu com relação aos pagamentos evidenciados pela fiscalização como tendo sido efetuados em periodicidade desconforme a lei, o contribuinte não traz nenhuma argumentação específica a confrontar cada um dos pagamentos discriminados pela autoridade lançadora nos Demonstrativos acima referidos, muito menos contesta a conclusão de que "da leitura dos planos e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultuosos". Assim, primeiramente há dúvida concreta sobre se tais expressivos montantes, ainda que pagos a título de PLR, se compatibilizem com as previsões contidas nos planos em referência.

Por outra via, na medida em que esses pagamentos alcançam significativos múltiplos do salário base dos funcionários analisados, torna-se difícil discordar das considerações do Fisco de que, quando a suposta participação nos lucros ou resultados sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa,

resta evidenciada a existência de substituição de remuneração. E não se trata aqui de defender que a fiscalização possa fazer "justiça social", como diz o recorrente, mas sim de que ela tem a prerrogativa de aplicar e dar a devida eficácia às disposições legais, no caso o *caput* do art. 3º da Lei nº 10.101/00, segundo o qual participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

À toda vista, o pagamento a título de PLR no valor de R\$ 380.827,08, por exemplo, a funcionário cujo ordenado é de R\$ 1.085,99 (fl. 1080), exsurge como conduta fortemente indicativa de abuso do direito regrado pela Lei nº 10.101/00. Para os empregados em tela, a desproporção verificada parece indicar que se está a procurar substituir os bônus periódicos pagos pelos instituições financeiras a dados funcionários, montantes remuneratórios, por valores abrigados sobre o manto da PLR.

O fato é que a aferição da situação concreta foi realizada, e o critério jurídico utilizado, desproporção entre o valor pago a título de PLR e o salário base, é suficientemente hábil e adequado a denotar que as cifras em questão possuem caráter remuneratório, seja à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que permeiam o ordenamento jurídico, seja face à ausência de provas de que tais pagamentos obedeçam aos termos dos planos de participação, conforme bem apontado no Relatório Fiscal.

À guisa de fecho, cabe sintetizar as conclusões aqui vertidas, ou seja, que os planos próprios/específicos PPE, PPG e SRV têm caráter remuneratório, assim como os valores pagos apontados nos Demonstrativos - PLR x Ordenado (fls. 1080/1082), cabendo manter os gravames a eles associados.

E, ainda, que devem ser excluídos do lançamento as exigências, para cada empregado, baseadas nos pagamentos vinculados às Convenções Coletivas e aos PPRS dos Acordos Coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que os amparem, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre.

Aviso prévio indenizado.

A decisão recorrida manteve a autuação nesse ponto, frente ao fato que os montantes recebidos sob o título em epígrafe não integram o rol constante no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual discrimina as verbas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Contudo, é forçoso reconhecer que há muito é pacífico na jurisprudência trabalhista o posicionamento segundo o qual tais verbas possuem natureza efetivamente indenizatória. Por sua vez, o STJ também partilhou dessa visão, e, destacando no REsp nº 1.230.957/RS (j. 26/2/2014 sob o rito de recurso repetitivo) que o aviso-prévio indenizado não corresponde a serviço prestado, nem a tempo à disposição do empregador, fixou a seguinte tese no Tema 478: "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado".

A despeito do respectivo processo estar suspenso com base na repercussão geral do Tema 163, em curso de julgamento pelo STF no RE nº 593.068, foi exarada a Nota PGFN/CRJ/Nº 485/16, a qual chegou à conclusão:

26. Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto ao aviso prévio indenizado, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o

entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado. Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, § 9º, bem como ampla divulgação à Carreira. (grifos meus e do original)

Aprovada essa nota em 2/6/2016, e encaminhada à RFB, esse órgão acatou tal prescrição, publicando em 27/3/2017 a Solução de Consulta Cosit nº 99014/16, a qual em sua ementa destacou:

EMENTA: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

Nos termos da Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº1, de 2014, o aviso prévio indenizado, exceto seu reflexo no 13º salário, não integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Assim, trilhando a jurisprudência trabalhista, do STJ, e as orientações da PGFN e da RFB o rumo em prol da não incidência das contribuições em tela sobre os valores percebidos como aviso prévio indenizado, não vislumbro motivos suficientes, sem que se conflite com os princípios da duração razoável do processo, da eficiência e da razoabilidade, para que sejam mantidas as exações quanto a esse ponto.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento, para que, afastando as nulidades suscitadas, sejam excluídos dos lançamentos: 1. a) para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos efetuados a título de PLR, vinculados às Convenções Coletivas e aos PPRS regrados em Acordos Coletivos, desde que o conjunto total de pagamentos realizados a esse título, independentemente do instrumento que os amparem, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e superior a um semestre, nos termos prescritos no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00; b) não se incluem nos pagamentos excluídos conforme item '1.a)', os montantes associados aos beneficiários discriminados nos Demonstrativos - PLR x Ordenado; 2. as contribuições incidentes sobre os montantes pagos a título de aviso prévio indenizado.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson