



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721425/2012-55
ACÓRDÃO	9202-011.526 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO BRADESCO BBI S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/02/2007, 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE OS APORTES EFETUADOS A TÍTULO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

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.

PLR. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso especial do Contribuinte, exceto em relação a matéria d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar, e no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, as contribuições destinadas a outras entidades/terceiros (salário educação e INCRA), bem como multa pelo descumprimento de obrigação acessória por deixar de declarar os fatos geradores correspondentes em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 96/116), os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, bem como os aportes extraordinários em contas de previdência complementar paga a segurados empregados em desacordo com a legislação.

O Contribuinte apresentou impugnação (fls. 128/214) que foi considerada improcedente pelo acórdão 16-46.377 - 12ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 393/442)

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 446/542), ao qual foi dado provimento parcial, de acordo com o acórdão 2201-008.973 (fls. 577/635), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovado o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial inicia sua contagem com a ocorrência do fato

gerador, operando-se a extinção do crédito tributário lançado após o decurso de prazo de cinco anos para a fazenda pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares. É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. REMUNERAÇÃO CARACTERIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

ADICIONAL DE 2,5%. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, também por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por

descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 637/643), que foram rejeitados pelo despacho de 13/10/2021 (fls. 647/651).

A Procuradoria então apresentou Recurso Especial (fls. 653/667), ao qual foi negado seguimento nos termos do despacho de 01/10/2022 (fls. 671/675).

Ainda insistindo, a Procuradoria apresentou agravo (fls. 677/682), mas não obteve êxito, eis que foi rejeitado pelo despacho de 24/11/2022 (fls. 685/688)

O Contribuinte ao ser intimado apresentou Recurso Especial (fls. 707/748) visando rediscutir as seguintes matérias:

- a) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – participação do sindicato;**
- b) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de acordo prévio ao período aquisitivo;**
- c) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de regras claras e objetivas; e**
- d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar.**

Pelo despacho de 30/03/2023 (fls. 1038/1054), foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte admitindo-se a rediscussão das matérias de “a” a “c”.

O Contribuinte apresentou agravo (fls. 1062/1071) que foi acolhido para que a matéria “d” também tivesse seguimento, conforme despacho de 10/11/2023 (fls. 1082/1089).

Das razões do Contribuinte

a) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – participação do sindicato;

- A mera ausência da participação sindical por si só não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR.
- O artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 não estabeleceu, em momento algum, que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração.
- A 1ª Turma do STJ decidiu (por unanimidade de votos) que, desde que cumpridas as demais exigências legais que caracterizem os pagamentos efetuados pelas empresas como participação nos lucros e resultados, eventual desrespeito quanto à participação do sindicato nos termos de acordo firmados terá o condão exclusivamente de afetar os interesses dos

trabalhadores que poderiam eventualmente ser prejudicados pela falta de assistência sindical, não interferindo na natureza dos pagamentos.

- Há que se considerar que muito embora a fiscalização tenha alegado que nos acordos sobre participação dos empregados nos lucros ou resultados do Recorrente não houve participação de representante do sindicato dos empregados, no caso concreto foram celebradas, relativamente ao período autuado (2007 e 2008), Convenções Coletivas de Trabalho (“CCT”) que foram expressamente referidas na Cláusula Segunda dos acordos de PLR celebrados entre o Recorrente e seus empregados que garantiam como mínimo o valor pago com base nos critérios estabelecidos pela CCT.

b) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de acordo prévio ao período aquisitivo;

- Ao contrário do que é imaginado pela fiscalização pelo acórdão recorrido, a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que tal regra estabelece mera faculdade das partes na celebração dos acordos ao sugerir critérios e condições quando usa a expressão “podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”.
- A utilização na mesma frase da palavra “deverão” para as “regras claras” e da palavra “podendo” para os “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente” deixa claro que estes são facultativos, não podendo, evidentemente, o PLR pago pelo Recorrente ser desconsiderado em razão de alegado descumprimento de CRITÉRIO FACULTATIVO.
- Ainda que para argumentar se considerasse obrigatória a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, nada há na lei que indique ou determine que a assinatura do acordo de PLR ocorra antes do início do período ao qual se refere.
- Os acordos celebrados nos autos autuados eram absolutamente idênticos uns aos outros, razão pela qual independentemente das datas de assinatura os empregados do Recorrente tinham pleno conhecimento das metas e dos critérios de avaliação aplicados previamente aprovados pelo Recorrente.
- A prévia existência de uma política interna sobre o pagamento de PLR, bem como de metas individualmente estabelecidas e medidas para cada funcionário é fato que por si já afasta a conclusão da decisão recorrida no sentido de que os programas de metas vinculados aos acordos coletivos para pagamento de PLR não teriam sido pactuados previamente.
- Cumpre observar que o entendimento adotado pelos acórdãos paradigmas acima referidos vem sendo confirmado pelo Poder Judiciário.

c) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de regras claras e objetivas;

- O próprio texto do acordo de PLR transcrito pela fiscalização revela a improcedência de suas objeções. Inicialmente a Cláusula Primeira esclarece que o pagamento da PLR está vinculado à “evolução global positiva da Corretora”, que consiste no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício, cabendo ainda esclarecer que se a fiscalização afirma que “não fica claro em que consiste evolução global positiva”, isso se deveu ao fato de que a fiscalização em momento algum, seja no Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja nos Termos de Intimação lavrados, intimou o Recorrente para esclarecer tal ponto.
- Em seguida, o Parágrafo Primeiro da Cláusula Primeira esclarece que “A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos e variáveis de acordo com a função exercida”, a demonstrar a manifesta improcedência das objeções suscitadas pela fiscalização.
- Com efeito, a especificidade das metas para cada funcionário de acordo com a função exercida impossibilita que constem do corpo do Acordo elementos dotados do grau de detalhamento exigido pela fiscalização, sendo certo, por outro lado, que tais elementos, que são individuais, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, apresentados a título exemplificativo, por amostragem, pelo Recorrente.
- Nesse contexto, a conjugação dos Acordos de PLR com as avaliações individuais resulta na existência das “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas” requeridas pelo § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.
- Por sua vez, o Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira esclarece que as planilhas individuais de avaliação seriam submetidas aos funcionários para que eles pudessem verificar sua conformidade, de forma a atender a determinação do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 no sentido de que haja “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”.
- Como se vê, houve no caso concreto pleno atendimento às regras do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, o que só não foi constatado pela fiscalização porque “data venia” deixou de cumprir a contento sua atividade fiscalizadora, que demandaria, em face de qualquer dívida quanto aos fatos, intimar o Recorrente a esclarecê-la, o que no caso não ocorreu.
- Observa que também em outros casos a fiscalização tributária, deparando-se com planos de PLR firmados por instituições financeiras, em vez de buscar compreender suas regras, simplesmente supôs que elas não são claras ou objetivas, lavrando autos de infração que têm sido cancelados pelas diversas Turmas da 2ª Seção do CARF.

d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar

- Ao valer-se dos fatos e montantes em questão fora de seu contexto, a fiscalização e o acórdão recorrido entenderam equivocadamente que os aportes suplementares efetuados pelo Recorrente teriam natureza remuneratória, conclusão cuja improcedência é demonstrada no momento em que tais elementos são devidamente examinados em seu contexto.
- Cumpre observar que a Previdência Privada visa proporcionar a todos os beneficiários na inatividade remuneração integral ou o mais próximo possível daquela percebida quando em atividade, de modo a não acarretar uma sensível queda no padrão de vida do empregado/dirigente com o advento da aposentadoria. Enfim, o objetivo da aposentadoria complementar é minorar para os trabalhadores (e para seus dependentes) os efeitos dos riscos sociais que os atingirão, no caso, a velhice, a doença e eventualmente a invalidez e a morte, e que darão origem à aposentadoria.
- Se assim é, por óbvio o plano deve oferecer aos dirigentes benefícios diferentes daqueles oferecidos aos demais empregados, sob pena de em relação a esses a previdência privada não atingir seus objetivos.
- De fato, a previdência complementar, como o próprio nome diz, por ser onerosa e facultativa, vocaciona-se a atender trabalhadores de níveis mais altos de remuneração que na ativa têm maior capacidade de poupança, e em relação aos quais a previdência oficial só assegura o recebimento na inatividade de uma pequena parcela da remuneração da ativa.
- Isto porque os planos de Previdência Privada visam proporcionar a todos os funcionários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do “teto” da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar.
- Nem poderia ser de outra forma, pois, se a previdência privada existe em decorrência das limitações econômicas da previdência oficial e depende para ser exequível também da capacidade de poupança dos particulares (empresas e empregados) obviamente está ela voltada para os empregados de rendas mais altas do que o teto da previdência oficial, porque os de rendas mais baixas já têm garantida, pela previdência oficial, na inatividade ganhos compatíveis com os da atividade (para o que as empresas contribuem de forma obrigatória) e ainda têm pouca capacidade de poupança extra.
- Nessas condições, são os dirigentes que possuem maior salário na ativa que mais precisam da complementação de aposentadoria porque são os que mais perdem na inatividade em termos percentuais.
- Com efeito, o fato de um empregado poder levar em conta ao ser contratado por uma empresa ou nela permanecer, em vez de migrar para a concorrência ou abrir o próprio negócio, os benefícios não remuneratórios

que lhes sejam oferecidos, evidentemente não lhes confere natureza remuneratória, ainda que esses benefícios sejam significativos.

- Caso contrário, uma empresa que, por exemplo, oferecesse a seus empregados programas agressivos de participação nos lucros e resultados ou a eles concedesse um pacote generoso de benefícios que não tenham natureza salarial (planos médicos e odontológicos, auxílio alimentação, prêmios e abonos, etc), poderia ter sua natureza não remuneratória questionada pela fiscalização, o que evidentemente não teria amparo legal algum.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 05/12/2023 (fl. 1090) e, em 20/12/2023 (fls. 1111), retornaram com contrarrazões (fls 1091/1110).

Das contrarrazões da Fazenda Nacional

- O salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição.
- Depreende-se das normas, máxime do inciso I e §2º do art. 2º, que a lei regulamentadora exige a participação efetiva da entidade, por meio de um representante indicado pela categoria dos empregados, na negociação. As formalidades acima mencionadas não se configuram faculdades na negociação, mas, sim, normas cogentes, por imposição legal para validade do benefício do instituto da participação nos lucros e resultados. E no caso dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da categoria profissional respectiva no instrumento negocial.
- O documento que respaldou o pagamento da PLR encontra-se em descompasso com o intuito da legislação que rege a matéria, ensejando a conclusão de que a contribuinte não pode se valer do benefício legal atinente à incidência de contribuições previdenciárias.
- Quanto ao tópico relativo à pactuação prévia, cabe registrar que, no caso em análise, não houve celebração de acordo prévio ao período de apuração, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação.
- Ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7, inc. XI, da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000.

- Cumpre afastar, ainda, alegações no sentido de que os termos dos acordos celebrados foram comunicados antes do período de aferição, o que demonstraria que os empregados já tinham conhecimento das metas. Ocorre que tal informação não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que pode ou não ser concretizada com o acordo. Apenas com a assinatura efetiva deste, serão estipuladas de forma irrefutável as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido.
- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da Lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.
- É de conhecimento da comunidade jurídica que a *mens legis* presente na legislação da Participação dos Lucros e Resultados, exige a existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, descritas em convenção ou acordo coletivo.
- A partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal pode-se observar que o referido plano não continha regras claras e objetivas, sequer mecanismos de aferição do cumprimento do acordado, conforme se pode observar da leitura do Plano Próprio juntado aos autos.
- Diante do quadro acima apresentado, conclui-se que os pagamentos não obedeceram a nenhuma lógica ou regra passível de verificação adequada pelas partes envolvidas.
- Ocorre que os conceitos de “evolução global positiva” e “indicadores objetivos” não são de conhecimento dos empregados, sequer foram esclarecidos à fiscalização. Por outro lado, as mencionadas Planilhas de Avaliação são restritas à empresa e não foram apresentadas para a devida análise.
- Não é possível extrair, da leitura do instrumento negocial, as regras, metas e resultados que devem ser alcançados. Ainda, restaram ausentes os mecanismos de aferição do acordado, fato que torna obscura a regra de avaliação de pagamentos e demonstra forte conotação subjetiva na determinação do quantum.
- A premissa básica para que se possa analisar o presente caso é a de que a interpretação das normas que regem a matéria deve tomar como ponto de partida a Constituição Federal e a teleologia por trás do regime de previdência complementar.
- Se retira do texto constitucional, especificamente o art. 202 da CF/88 e seu § 2º que o chamado regime de previdência privada se alicerça em algumas premissas básicas: (i) cuida-se de um regime complementar e autônomo com relação ao regime geral, (ii) facultativo a quem tenha interesse de

integrá-lo e (iii) que se baseia na constituição de reservas, ou seja, na formação de uma espécie de poupança de longo prazo, apta a garantir o pagamento dos benefícios contratados pelo participante.

- O § 2º, por seu turno, confere imunidade às contribuições vertidas pelos empregadores a tal regime, afirmando que elas não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.
- Uma primeira conclusão já pode ser extraída desses dois dispositivos: tendo em vista a previsão geral contida no caput do art. 202, de que o regime de previdência privada deve se basear na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, apenas as contribuições que se destinem a essa constituição de reservas para posterior cobertura de eventos previdenciários não integrarão a remuneração para nenhum fim, consoante a previsão do § 2º.
- Entrando na esfera da legislação infraconstitucional, a Lei Complementar 109/01, em seu artigo 1º, praticamente repete a determinação do caput do art. 202 da CF/88, a reforçar a noção de que o regime deve se fundar na constituição de reservas que garantam os benefícios contratados.
- Ainda no âmbito da LC 109, merece destaque a disposição contida no seu artigo 36 segundo a qual as entidades abertas têm por objetivo operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único.
- A previsão legal quanto aos benefícios previdenciários que uma entidade aberta pode conceder, além de estar em plena consonância com a razão de ser da previdência complementar (cobertura de eventos relacionados à incapacidade para o trabalho, tais como doença, invalidez, idade avançada, entre outros), deixa bem delimitado o campo de atuação de tais entidades: elas não são instituições bancárias para mera circulação de valores monetários, mas operadoras de planos de benefícios de caráter previdenciários na forma de renda continuada ou pagamento único.
- Por fim, há que se mencionar a determinação do art. 69 da LC 109/01, cuja literalidade é clara no sentido de que as contribuições sobre as quais não incide a tributação são aquelas destinadas ao custeio de plano de benefício de natureza previdenciária. E, como já visto, a previdência complementar é necessariamente um sistema que visa acumular recursos para garantir uma renda futura a seus participantes.
- E à luz de tais balizas, não há como negar que, da maneira como estruturado o plano oferecido pelo BANCO BRADESCO a um seletor grupo de colaboradores, não há qualquer resquício de um verdadeiro regime de previdência complementar baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado.
- Consoante se retira do Termo de Verificação Fiscal, pautado nos documentos apresentados pelo contribuinte, os aportes realizados não tinham nenhum limite, nem precisavam levar em consideração a sua

suficiência para a recomposição da renda na inatividade, inexistindo sequer metodologia de cálculo dos valores dos aportes feitos no PGFL, que eram definidos por um Comitê de Remuneração (destaque-se a denominação do comitê que, muito embora não seja suficiente para definir a natureza jurídicas das verbas em análise, serve como reforço argumentativo do caráter remuneratório destas).

- No caso concreto, a fiscalização constatou que os aportes feitos pela contribuinte tinham valores que equivaliam à própria remuneração mensal anual dos beneficiários ou até a superavam.
- *Data venia*, é simplesmente desprovido de qualquer lógica e sentido um sistema de previdência, cujo público seja composto por pessoas com altíssima renda e, conseqüentemente, altíssima capacidade de poupança, em que o patrão faça aportes no mesmo montante da remuneração mensal desse executivo.
- A título de comparação, verifica-se que, no Plano de Previdência Geral, as contribuições se limitam, no total, a 8% (oito por cento) da remuneração dos Participantes.
- Ora, diante das normas constitucionais e legais anteriormente destacadas, a afirmação de que, num plano do tipo aberto, as contribuições patronais são livres deve ser entendida dentro da óptica de que a sua finalidade é a de garantir os benefícios previdenciários contratados.
- Aportes que ultrapassem essa finalidade não atraem a regra de isenção.
- No que diz respeito aos resgates, constatou-se a existência de resgates da totalidade dos aportes evidenciando a dissociação do plano com a finalidade previdenciária, que deve ser a concessão de benefícios de caráter previdenciários na forma de renda continuada ou pagamento único. Tal situação viola um dos alicerces constitucionais em que se baseia o regime que é a formação “de reservas que garantam o benefício contratado”.
- Esses elementos associados, além de outros citados no relatório fiscal (tais como critério unilateral de elegibilidade dos contemplados), conduzem à insofismável conclusão que, de fato, os aportes efetuados a título de previdência complementar tinham por fim apenas mascarar a natureza de rendimento do trabalho dos valores depositados.
- Tais aportes revestem-se, portanto, do caráter de retribuição econômica em decorrência do contrato de trabalho, e, por consequência, devem sofrer os efeitos fiscais previstos na legislação tributária.
- Impende destacar que não é o “apelido” conferido a uma parcela que irá definir a sua natureza, sendo relevante aferir se o pagamento segue as regras previstas em lei para neutralizar o efeito remuneratório.
- Por fim, cumpre tecer algumas considerações acerca do suposto aval de órgãos de fiscalização, tais como o Conselho Nacional de Seguros Privados -

CNSP e a Superintendência de Seguros Privados – Susep, ao plano de benefícios em análise.

- Nesse aspecto necessário enfatizar que tais aprovações não têm o alcance e a extensão pretendidos pelo contribuinte.
- Em primeiro lugar, porque, como afirmado anteriormente, a análise do presente caso, sob pena de uma completa inversão das regras mais básicas da hermenêutica, deve partir da Constituição Federal e da LC 109 e não de Circulares e Resoluções de órgãos de fiscalização como a Susep e o CNSP.
- Assim, por exemplo, o fato de a Susep autorizar o resgate após o cumprimento de determinado prazo não pode ser interpretado como legitimador de resgates periódicos e integrais, pois tal interpretação esvaziaria por completo a determinação constitucional de que a previdência complementar se funda na constituição de reservas de garantam o benefício contratado.
- Em segundo lugar, porque a óptica das análises feitas pelos órgãos reguladores é basicamente a da solvência e liquidez dos planos e da proteção dos consumidores do “produto” previdência complementar, e não a da eventual burla de regras trabalhistas ou da utilização desses planos para pagamentos remuneratórios disfarçados de aportes.
- Como se percebe claramente, não está no escopo das atribuições da Susep investigar se as características de um plano A ou B conduzem à sua deformação enquanto verdadeiro plano de previdência complementar.
- Investigações como a dos presentes autos, que analisam o *modus operandi* dos planos de previdência complementar, que analisam aspectos que podem conduzir à constatação da utilização desses planos como meras contas de passagem de remuneração disfarçada de aportes, podem e devem ser feitas pela RFB, que detém competência para tanto e que não está adstrita em sua análise ao fato de que tais planos tinham autorização para funcionar.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo. Passo a análise do atendimento aos pressupostos de admissibilidade de cada matéria.

a) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – participação do sindicato

Para comprovar a divergência foi indicado como paradigma o Acórdão 2401-010.665, o qual consta do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não havia sido reformado.

Do paradigma foi apresentado o seguinte recorte do voto condutor:

O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece 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: (i) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou (ii) convenção ou acordo coletivo.

Como se vê, quando a negociação entre a empresa e seus empregados ocorrer por meio de comissão escolhida pelas partes, esta deve ser integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

A pergunta que se faz, então, é: e se não houver a participação do representante do sindicato na comissão, o que acontece? Qual(is) a(s) consequência(s) da ausência do referido representante? Uma vez ausente o representante do sindicato na composição da comissão que negociou o acordo de PLR será que, tal fato, por si só, tem o condão de alterar a natureza do pagamento realizado?

PARECE-ME QUE NÃO! Pois, caso assim fosse, estaríamos, mais uma vez, diante (sic) privilegiando o formalismo em detrimento do direito material, constitucionalmente tutelado.

Observe-se, pela sua importância, que **O SUSODITO ARTIGO 2º DA LEI 10.101/00 (OU QUALQUER OUTRO DA REFERIDA NORMA) NÃO ESTABELECEU, EM MOMENTO ALGUM (E NEM PODERIA), QUE O DESCUMPRIMENTO DE QUALQUER FORMALIDADE POR ELA ESTABELECIDO EM RELAÇÃO AO PAGAMENTO DE PLR EQUIPARARIA ESTE A REMUNERAÇÃO** e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal. (destaques da Recorrente)

O texto acima foi posto em cotejo com os seguintes recortes do recorrido:

Ementa:

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

(...)

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua

essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado. (destaques da Recorrente)

Voto

Observando os termos dos incisos I e II, do § 1º, do art. 2º acima reproduzido, não há dúvidas de que os critérios ali enumerados são sim meros exemplos, podendo a empresa, em conjunto com os demais partícipes do processo, optar por qualquer outro formato que se mostre alinhado ao objetivo da norma, que é integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Não obstante, os termos dos incisos I e II do caput, do mesmo artigo 2º, não podem ser considerados meros exemplos. Neste caso, a lei foi taxativa ao preceituar 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. Ora, **não há outro procedimento possível de ser adotado pela empresa que não seja a comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou a convenção ou acordo coletivo.**

No presente caso, é inquestionável que **não houve participação sindical** na negociação necessária para fins de discussão do PLR a ser instituído. Portanto, **no que tange à participação do representante sindical nas negociações do PLR, não considero que os preceitos legais, frise-se, obrigatórios, tenham sido observados na elaboração do Programa de participação nos lucros do qual resultou a presente autuação.** (destaques da Recorrente)

Da leitura dos trechos citados, verifica-se que a divergência restou comprovada, na medida em que, no recorrido, entendeu-se que a falta de representante do sindicato dos empregados nas negociações para pagamento de PLR caracteriza descumprimento de preceito legal obrigatório, o que obstaria a isenção, ao passo que, no paradigma, entendeu-se que tal ausência não é suficiente para legitimar a tributação sobre a verba.

Destarte, merece seguimento o apelo quanto à matéria incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – participação do sindicato.

b) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de acordo prévio ao período aquisitivo

Foram indicados para servir como paradigmas os Acórdãos 9202-010.352 e 9202-003.370, os quais constam do sítio do CARF na Internet, não havendo registro de que tenham sido modificados até a data da interposição do Recurso Especial.

Passemos à apreciação da divergência à luz dos paradigmas indicados.

Paradigma 1 – Acórdão 9202-010.352

Da ementa, foi transcrito:

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. (destaques da Recorrente)

Do voto condutor do paradigma, apresentou-se o excerto:

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, despidendo 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. (destaques da Recorrente)

Do voto condutor do recorrido foi transcrito o seguinte excerto pelo contribuinte:

Também **não merece prosperar o entendimento de que basta que o Acordo seja prévio ao pagamento** e que já havia conhecimento de todos dos resultados e metas a serem alcançados.

Imaginemos uma PLR em que se ajuste, na última semana de um determinado ano ou um dia após o encerramento do exercício a que se refere, a distribuição de 10% do incremento de seu lucro naquele período em relação ao período anterior, sem qualquer diferenciação entre os participantes. Ora, neste caso, onde está o incentivo à produtividade?

Agora, imaginemos a mesma PLR, só que formalizada no primeiro mês desse mesmo ano. Notem que, neste caso, sequer precisaríamos ajustar metas individuais para que todos os funcionários envolvidos tivessem a clara noção de que o seu empenho diferenciado nas tarefas rotineiras poderia levar a uma boa vantagem no final do período. Isso estimularia, por exemplo, ideias criativas de diminuição de custos ou, ainda, a criação de processos de que resultem aumento de produção.

Para os fins discutidos no presente processo, incidência ou não de contribuição previdenciária, é esse o incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados e **não há como crer que qualquer incentivo dessa natureza advenha de um acordo de distribuição de lucros firmado já no fim do seu período de apuração**, quando os eventuais resultados já estão consolidados e, ainda que positivos, não decorreram da integração efetiva de capital e trabalho e do incentivo à produtividade a que alude a legislação de regência da PLR. (destaques da Recorrente)

Extraí-se do relatório do recorrido a seguinte informação a cerca da assinatura e pagamento da PLR:

- A verba PLR baseada nas metas individuais foi paga da seguinte forma para os anos 2007 e 2008: PLR 2007 pago 08/2007 e acordo assinado em 19/10/2007; PLR 2008 pago em 08/2008 e acordo assinado 02/02/2009. Portanto, **nos dois casos em análise, os pagamentos ocorreram antes mesmo do instrumento de acordo ter sido assinado.**

Verifica-se dos trechos transcritos, que o primeiro paradigma não guarda similitude fática com o acórdão recorrido. No paradigma o acordo de PLR foi celebrado durante o período de aquisição, mas anterior ao pagamento. Já no recorrido, os acordos foram celebrados após o pagamento da PLR.

Para o colegiado paradigmático, 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**. Desta forma, considerando a situação fática do recorrido, em que o pagamento da

PLR foi anterior à celebração do acordo, adotando-se o racional do paradigma, o colegiado negaria provimento ao recurso do contribuinte.

Ante ao exposto, deixo de conhecer do recurso em relação ao primeiro paradigma.

Paradigma 2 – Acórdão 9202-003.370

Deste foi apresentada a ementa:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA -PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. (destaques da Recorrente)

Do voto condutor do paradigma, foi transcrito:

Como se depreende dos autos, afora as demais razões do lançamento fiscal, afastadas pelo decisório combatido e que não fora objeto do Recurso da Procuradoria, **a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base**, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros.

Inobstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, corroboradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

(...)

Ademais, é preciso reconhecer que **o mundo real**, distante daquele que seria o ideal para o bom andamento das relações interpessoais e, por conseguinte, entre empresa e funcionários, **nos impõe barreiras, de certa forma até naturais, que convergem pela assinatura/formalização do acordo de PLR após iniciado o ano-base**. Isto porque, tratando-se de discussão a propósito de direitos dos trabalhadores, escorados em lucros ou resultados de empresas, dificilmente um acordo contemplando os valores, regras, condições básicas, etc para a concessão da Participação nos Lucros e Resultados será de fácil resolução, exigindo, por certo, longo período de tratativas, mormente com a participação da empresa, empregados, seus representantes em comissões e/ou respectivos Sindicatos.(...) (destaques da Recorrente)

Transcrevo também alguns excertos do paradigma a fim de contextualizar a situação fática analisada pelo colegiado:

Na hipótese vertente, passando à análise das razões do lançamento, rechaçados todos os fundamentos da pretensão fiscal pelo Acórdão recorrido, a nobre prévio no Programa de Participação nos Lucros e Resultados, matéria que passamos a contemplar com mais especificidade, começando pela delimitação das datas dos acordos:

- 1) PLR 2000: assinado em 09/08/2000;
- 2) PLR 2001: assinado em 30/07/2001;
- 3) PLR 2002: assinado em 06/08/2002;
- 4) PLR 2003: assinado em 14/08/2003

Como se depreende dos autos, afora as demais razões do lançamento fiscal, afastadas pelo decisório combatido e que não fora objeto do Recurso da Procuradoria, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros.

Inobstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, corroboradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste Conselheiro, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador **SUGERIU** a utilização de “I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**”.

Observe-se, que **em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos. Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão “podendo”, o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.**

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

O cotejo entre segundo paradigma e recorrido comprova o dissídio pretendido. Enquanto na decisão paradigmática entendeu-se que a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória; na decisão atacada, o entendimento prevalente foi de que o incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados não há como advir de um acordo de distribuição de lucros firmado já no fim do seu período de apuração, quando os eventuais resultados já estão consolidados e, ainda que positivos, não decorreram da integração efetiva de capital e trabalho a que alude a legislação de regência da PLR.

Conheço, portanto, do apelo quanto à matéria incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de acordo prévio ao período aquisitivo, em relação ao segundo paradigma.

c) incidência de Contribuições Sociais sobre a PLR – existência de regras claras e objetivas

Foram indicados para servir como paradigmas os Acórdãos 2301-004.361 e 2402-010.665, os quais constam do sítio do CARF na Internet, não havendo registro de que tenham sido modificados até a data da interposição do Recurso Especial.

Passa-se à análise dos paradigmas.

Paradigma 1 – Acórdão 2301-004.361

Na demonstração da divergência, a Recorrente buscou comprovar a similitude fática entre as situações verificadas nos arestos sob comparação. Inicialmente apresentou trechos dos acordos de PLR:

No Recorrido

Cláusula Primeira. O presente acordo está vinculado à **evolução global positiva do BBI** no exercício de 2014, apurada mediante **indicadores objetivos** e avaliação de resultado.

Parágrafo Primeiro. A avaliação do resultado é individual, com base no **atingimento e/ou superação de metas** previamente estabelecidas, as quais têm **pesos específicos e variáveis de acordo com a função exercida**.

Parágrafo Segundo. A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade. (destaques da Recorrente)

Paradigma

Cláusula Segunda. O programa está vinculado a uma **evolução global positiva** da Empresa no período. Os resultados e condicionantes estabelecidos serão aferidas por **indicadores objetivos**.

Parágrafo Primeiro. As partes entendem que os resultados e as condicionantes estabelecidas serão aferidos por meio do **comprimento de metas**. Cada uma das metas contribuirá com um **peso específico na ponderação final de acordo com a importância da mesma**.

Parágrafo Segundo. A cada funcionário, levando em conta as peculiaridades das funções exercidas, será atribuída quantidade de pesos de acordo com a **avaliação de performance individual**. (destaques da Recorrente)

Também foram comparados trechos das acusações fiscais integrantes dos lançamentos analisados no recorrido e no paradigma:

Recorrido

Esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:

- O que seria **evolução global positiva** e quais seriam os **indicadores objetivos**;
- O § 1º menciona **avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas**, as quais deveriam ser objeto de negociação entre empregados e a empresa, para poder usufruir da isenção tributária, conforme já destacamos neste termo de Verificação Fiscal, não houve pactuação prévia; (destaques da Recorrente)

Paradigma

Portanto, esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:

- O que seria **evolução global positiva**, tampouco quais seriam os **indicadores objetivos**;

- O parágrafo 1º menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas, o item 10.3 deste termo deixou esclarecido que não houve pactuação prévia. (destaques da Recorrente)

Do voto condutor do recorrido, transcreveu-se o trecho:

A defesa sustenta que o termo “evolução global positiva” corresponde ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação apurado no exercício. Já no que se refere à “avaliação individual das metas” e a planilha mencionada no art. 2º corresponde a Ficha de Avaliação de Performance que é preenchida para cada funcionário.

Ora, será que todo o colaborador da referida instituição seria capaz de chegar à conclusão, a partir do teor do excerto do Plano acima colacionado, que a tal evolução positiva corresponderia ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação apurado no exercício? Por outro lado, o documento de fl. 250, que é um exemplar da tal Ficha de Avaliação, seria capaz de servir como um norte para o incremento de produtividade esperado de determinado funcionário? Afinal, nele não se identifica objetivos outros que não sejam os específicos do setor e objetivos táticos que, ressalte-se, são absolutamente subjetivos, como comprometimento, potencial, empreendedorismo, liderança, flexibilidade, relacionamento interpessoal e trabalho em equipe, comunicação, equilíbrio emocional, relacionamento interno. Enfim, não estão clara e objetivamente evidenciadas as regras no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte autuada.

Transcreveu-se o seguinte excerto do voto do paradigma:

DAS REGRAS CLARAS

Na leitura da motivação da fiscalização para definir que não havia, nos acordos entre empresa e segurado, regras claras de avaliação de metas, há a seguinte descrição, fls. 071:

Portanto, esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:

-O que seria evolução global positiva, tampouco quais seriam os indicadores objetivos;

-O parágrafo 1a menciona avaliação individual de metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas, o item 10.3 deste termo deixou esclarecido que não houve pactuação prévia;

-A planilha mencionada no artigo 2º não foi apresentada a esta fiscalização até o encerramento dos trabalhos.

Primeiramente, minha posição pessoal é a de que **a legislação determina que devem existir metas a serem atingidas, não cabendo à fiscalização a definição discricionária sobre a clareza do cálculo da meta.**

A legislação define que cabe ao sindicato ser o fiscal do direito dos trabalhadores, pois meta confusa pode ser flexibilizada, gerando perdas para os sindicalizados.

No presente caso, inclusive, a fiscalização afirma que os **acordos estão vinculados à evolução global positiva do banco**, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado e que **há avaliação de resultado individual**, com base no atingimento ou superação metas, fls. 069.

Por fim, **a acusação fiscal, acima, não constitui fundamento para definir que não há regras claras**, pois:

- Não há necessidade que o instrumento de acordo defina em seu corpo o termo evolução global positiva e detalhe os indicadores objetivos, cabendo ao Fisco solicitar o detalhamento dessas definições e, caso não existissem, aí sim desconsiderar o acordo;

Novamente, o Fisco deveria solicitar a definição/esclarecimento sobre "avaliação individual de metas previamente estabelecidas" e, caso não existissem, aí sim desconsiderar o acordo;

Não há na Lei, a obrigatoriedade de comprovação de atingimento de metas.

Assim, pelo exposto, somadas às provas constantes dos autos, verifico que **os acordos para pagamento de PLR obedeceram a legislação no que tange ao regramento sobre regras.** (destaques da Recorrente)

Com efeito, a comparação entre os textos acima revela a divergência pretendida. No recorrido, entendeu-se que as metas acordadas seriam de difícil compreensão pelos trabalhadores, ao passo que no paradigma o entendimento é de que não cabe ao Fisco avaliar o conteúdo das metas, mas apenas constatar a sua existência.

Assim, serve o primeiro paradigma para comprovar a divergência.

Paradigma 2 – Acórdão 2402-010.665

Quanto a esse paradigma, alegou a Recorrente que se refere à lavratura efetuada contra empresa do mesmo grupo econômico que a autuada, mesmo assim teria havido divergência na aplicação da norma de regência. Confira-se esses argumentos constantes no apelo:

Por outro lado, **também se revela manifesta a divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão paradigma**, pois enquanto o v. **acórdão recorrido** concluiu que **“não estão clara e objetivamente evidenciadas as regras no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte autuada”**, **o acórdão paradigma, em face desses mesmos elementos**, concluiu que **“não há que se falar, in casu, em ausência de regras claras e objetivas no Acordo de PLR”**. (destaques no original)

Foram então apresentados excertos do recorrido e do paradigma:

IV – Da falta de regras claras e objetivas

Neste ponto, destacou a Fiscalização que:

5.42 A Lei nº 10.101/2000 determina, como já visto, que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro ou resultado auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Nesse quesito também foi desrespeitada a lei.

(...)

5.44 O conteúdo dos Acordos de PLR resume-se aos dispositivos transcritos acima, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas e/ou superadas para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se em metas, pesos e variáveis, mas não se explica. Menciona a existência de avaliação de resultado, mas não descreve os parâmetros nela utilizados nem apresenta modelo básico de tal avaliação. Também **não fica claro em que consiste evolução global positiva** e não menciona os indicadores objetivos que a apura.

A Recorrente, por sua vez, destaca que a Cláusula Primeira esclarece que o pagamento da PLR está vinculado à “evolução global positiva da Corretora”, que consiste no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício, cabendo ainda esclarecer que se a fiscalização afirma que “não fica claro em que consiste evolução global positiva”, isso se deveu ao fato de que **a fiscalização em momento algum**, seja no Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja nos 7 (sete) Termos de Intimação lavrados (fls. 03/41), **intimou a Recorrente para esclarecer tal ponto.**

Prossegue afirmando que o Parágrafo Primeiro da Cláusula Primeira esclarece que “A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos e variáveis de acordo com a função exercida”, a demonstrar a manifesta improcedência das objeções suscitadas pela fiscalização no item 5.43 do Relatório Fiscal acima transcrito.

Neste contexto, concluiu que **a especificidade das metas para cada funcionário de acordo com a função exercida impossibilita que constem do corpo do Acordo elementos dotados do grau de detalhamento exigido pela fiscalização, sendo certo, por outro lado, que tais elementos, que são individuais, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, tendo apresentado a Recorrente em sua impugnação alguns desses formulários a título exemplificativo (doc. 04 da impugnação).**

Razão assiste à Recorrente neste particular.

De fato, conforme se infere do quanto exposto linhas acima, a **conjugação dos Acordos de PLR com as avaliações individuais resulta na existência das “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas” requeridas pelo § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.**

Esclareça-se, desde já, que **o fato de o detalhamento do cálculo da PLR está consignado em documento apartado do acordo coletivo em nada desnatura referido programa:**

- primeiro porque **não há, na legislação de regência da matéria, nenhuma vedação neste sentido;**

- segundo porque **o próprio acordo, celebrado com a participação do Comitê dos Empregados, expressamente prevê essa possibilidade;**

- por fim, mas não menos importante, referida previsão se justifica em face do tamanho e do porte da Recorrente, que se trata de Companhia com dimensões globais, **não sendo razoável, pois, que todo o detalhamento do cálculo da PLR, para todos os funcionários, de todos os níveis, constasse expressamente do Acordo.** Caso assim fosse, referida exigência – que **não encontra amparo na legislação**, ressalte-se – tratar-se-ia de medida contraproducente.

Neste contexto, é de se indagar: **tendo a Recorrente noticiado que as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, porque a Fiscalização não intimou a Contribuinte para apresentar referidos documentos, questionando, se fosse o caso, como os mesmos eram elaborados?**

Noutras palavras: **como a Fiscalização concluiu pela inexistência de regras claras e objetivas se nem mesmo intimou a Contribuinte para apresentar e explicar o conteúdo dos formulários de avaliação individuais nos quais constam as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, conforme expressamente previsto nos Acordos?**

Neste contexto, **não há que se falar, in casu, em ausência de regras claras e objetivas no Acordo de PLR, pelo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste particular.”** (doc. 05 – destaques nossos)

Nota-se que há uma questão no paradigma que o diferencia substancialmente do recorrido. Falo da **inexistência de intimação do fisco para o sujeito passivo apresentar os formulários de avaliação individual**, conforme menção no voto condutor do paradigma.

Compulsando o relatório do recorrido, extrai-se que houve intimação para apresentação de formulários de avaliação individual.

- Através do Termo de Intimação Fiscal lavrado, em 04/07/2012, **foi intimado a apresentar em relação aos regulamentos de PLR do período:** A participação do sindicato da categoria nos acordos; As atas de eleição das comissões de empregados; As atas de reuniões para negociação dos acordos de PLR; **As metas individuais e respectivas avaliações para os pagamentos de PLR; As memórias de cálculo individuais, baseadas nas metas e respectivas avaliações;** Planilha com a discriminação dos valores pagos a título de PLR baseados na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria e os baseados no programa próprio de PLR;

- Respostas e Documentos Apresentados - em relação aos pagamentos a título de PLR, o contribuinte apresentou: Plano próprio para o ano de 2007, assinado em 19/10/2007; Plano próprio para o ano de 2008, assinado em 02/02/2009; Folhas de Pagamento; Avaliações de resultados individuais; Resposta sobre a participação do sindicato, atas de eleição das comissões de empregados e atas de reuniões para negociação dos acordos de PLR. O contribuinte não apresentou até o encerramento dos trabalhos de auditoria as Memórias de cálculo individuais vinculadas às metas individuais e respectivas avaliações;

- Análise das Respostas e Documentos Apresentados pela Auditoria Fiscal – Da leitura dos planos próprios baseados nos acordos coletivos verificou-se que: todos os empregados são elegíveis; os acordos estão vinculados à evolução global positiva do banco, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado; a avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida; os acordos garantem o valor mínimo estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho (CCT); o pagamento da PLR de 2007 deveria ser realizado até o penúltimo dia útil de março de 2008; o pagamento da PLR de 2008 deveria ser realizado até o penúltimo dia útil de março de 2009;

(...)

- foi constatado ainda um outro conflito com a lei 10.101/00, o artigo 2º, §1º da lei 10.101/00 estipula que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão conter regras claras quanto aos direitos referentes ao PLR e inclusive mecanismos de aferição para verificação do cumprimento do acordado. Os instrumentos apresentados pelo contribuinte tratam o direito ao recebimento do PLR e os mecanismos de aferição, como segue:

"Cláusula Primeira – O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do BBI no exercício de 2007, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado.

Parágrafo Primeiro: A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida.

Parágrafo Segundo: A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade."

- conclui-se, portanto, que este instrumento não deixa claro os seguintes pontos: o que seria evolução global positiva, tampouco quais seriam os indicadores objetivos; o parágrafo 1º menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, mas sequer citar que metas seriam essas, além de restar demonstrado acima que não houve pactuação prévia e a planilha mencionada no artigo 2º não foi apresentada à fiscalização até o encerramento dos trabalhos;

O voto do recorrido ainda discorre sobre a ficha de avaliação apresentada, inferindo que nela não há clareza e objetividade nas regras a serem alcançadas.

A defesa sustenta que o termo "evolução global positiva" corresponde ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício. Já no que se refere à "avaliação individual das metas" e a planilha mencionada no art. 2º corresponde a Ficha de Avaliação de Performance que é preenchida para cada funcionário.

Ora, será que todo o colaborador da referida instituição seria capaz de chegar à conclusão, a partir do teor do excerto do Plano acima colacionado, que a tal evolução positiva corresponderia ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício? **Por outro lado, o documento de fl. 250, que é um exemplar da tal Ficha de Avaliação, seria capaz de servir como um norte para o incremento de produtividade esperado de determinado funcionário? Afinal, nele não se identifica objetivos outros que não sejam os específicos do setor e objetivos táticos que, ressalte-se, são absolutamente subjetivos, como comprometimento, potencial, empreendedorismo, liderança, flexibilidade, relacionamento interpessoal e trabalho em equipe, comunicação, equilíbrio emocional, relacionamento interno.** Enfim, não estão clara e objetivamente evidenciadas as regras no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte atuada.

Considerando o exposto, verifica-se que não há similitude fática entre os arestos sob comparação, portanto, deixo de conhecer da matéria em relação ao segundo paradigma.

d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar

No despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 1038/1034), tal matéria não teve seguimento, ante o entendimento de que **não restara demonstrada a divergência jurisprudencial, visto a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.**

O Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos 2403-002.310 e 2402-008.107.

Paradigma 1 – Acórdão 2403-002.310 Da ementa foi transcrito:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2008 (...)

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. ABRANGÊNCIA A TODOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava. Não há violação ao art. 28, § 9º, p" da Lei n.º 8.212/1991, o fato de haver aportes suplementares por parte do empregador, à fim de manter o padrão de vida ostentado pelo beneficiário quando da época em que laborava. A legislação de regência não exige que o plano de previdência seja exatamente igual a todos os segurados, mas tão somente que seja extensível a todos. Interpretar de outra forma seria o mesmo que criar um novo requisito ao dispositivo, sem que a própria lei o tivesse criado.

Para demonstrar a similitude fática entre recorrido e paradigma, a Recorrente assevera que o plano de previdência tratado no recorrido é exatamente o mesmo apreciado no paradigma, plano este comum a todas as empresas do Grupo Bradesco. Colaciona mais um trecho do paradigma:

Existe na verdade o **Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo – Plano II** – do tipo Plano Gerador de Benefícios Livros – PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade Contribuição Variável que é o que substituiu o Plano I.

O referido plano foi **aprovado pela SUSEP**, com número de processo citado pelo recorrente, qual seja, Processo 10.003048/01-23, (...) (destaques da Recorrente)

Em seguida, citou que no recorrido conclui-se que “é devida a incidência do tributo previdenciário sobre os valores dos aportes em planos de previdências privadas que, em sua essência, correspondam a retribuição pelo trabalho prestado” e apresentou o seguinte trecho do seu voto condutor:

(...) E é exatamente o que se percebe no caso ora sob análise, como se vê, a partir do exemplo citado alhures, em que podemos notar **que determinado colaborador, que percebe salário de R\$ 60.000,00, tem um aporte no valor de R\$ 1.034.200,00.** Diante de tal cenário, não há dúvidas de que, **para tal diretor, o valor do aporte em planos de previdência extraordinário é o que justifica seu empenho laboral**, resultando em elemento fundamental em sua tomada de decisão diante, por exemplo, de uma oferta de contratação realizada por outra entidade interessada em seus serviços ou de uma oportunidade de empreender em negócio próprio. (destaques da Recorrente)

A recorrente concluiu afirmando que:

Portanto, o v. acórdão recorrido entendeu que os aportes suplementares “correspondam a retribuição pelo trabalho prestado” pelo fato de que “os valores aportados na previdência complementar são substanciais”, no que divergiu dos acórdãos paradigmas.

Vejamos as razões pelas quais considerou-se que nenhum dos paradigmas guardaria similitude fática com o recorrido:

Paradigma 1 – Acórdão 2403-002.310

Uma primeira questão a ser enfrentada é se o fato do aresto vergastado e o paradigma apreciarem autuações contra empresas do mesmo grupo econômico, que segundo o Recorrente mantém planos de previdência privada idênticos, garantiria de per si a similitude fática necessária ao reconhecimento da divergência.

A resposta é negativa. Tudo vai depender da forma como foi elaborada a acusação fiscal e, por conseguinte, do prisma sob o qual a matéria foi analisada nas decisões sob confronto.

Vejamos no paradigma como a questão foi enfrentada:

DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Analisando as provas dos autos, assim como as alegações do recurso, entendo que assiste razão ao recorrente.

A Lei 8.212/91 em seu art. 22, I trás a contribuição à cargo da empresa de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título durante o mês:

(...)

Portanto, conforme se percebe da norma acima, os valores pagos a título de previdência complementar não integram o conceito, desde que disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes, observado no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT.

(...)

No caso concreto, percebe-se que não existem, concretamente, dois planos benefícios, mas apenas um único, com um aditivo ampliando os benefícios a outras pessoas de escalão gerencial na hierarquia da empresa.

Existe na verdade o Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo – Plano II – do tipo Plano Gerador de Benefícios Livros – PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade Contribuição Variável que é o que **substituiu o Plano I**.

O referido plano foi aprovado pela SUSEP, com número de processo citado pelo recorrente, qual seja, Processo 10.003048/01/23, o qual contempla contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os empregados e

dirigentes da empresa **além de benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º e 6º-A Termo Aditivo)**, fls. 101 a 113.

Nele consta que: as contribuições ao PGBL serão suportadas pela Instituidora e pelo participante (clausula 3.3.); a instituidora fará contribuições mensais ao PGBL, individualizadas a cada participante (clausula 3.3.1.); O participante fará contribuições ao PGBL semestralmente, no percentual de 10% do valor da gratificação semestral que lhe for atribuída pela instituidora (clausula 3.3.2); Durante o período de diferimento, o participante poderá resgatar parte ou a totalidade do saldo da Conta de Reserva do Participante (Cláusula Quarta Do Resgate).

O 'Convênio de Adesão ao Plano I DE PREVIDÊNCIA PRIVADA PARA EMPREGADOS E DIRIGENTES DE EMPRESA', documento inicial de instituição do plano encontra-se nas fls. 673/684, e é extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa (não sendo o objeto da autuação) sem qualquer ressalva, conforme se percebe do Art. 2º do convênio.

Diante disso, entendo por estar preenchido o requisito da disponibilidade a todos os empregados e dirigentes da empresa, de plano de previdência privada, uma vez que, conforme acima exposto, a legislação apenas exige que haja um plano nesse sentido e que ele seja extensivo a totalidade de empregados e dirigentes, dando uma regra apenas quantitativa, horizontal, do conjunto de integrantes daquela empresa, e não um aspecto qualitativo, vertical, do valor do benefício.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais em caso que tratava de assistência médica, que possui o mesmo requisito da previdência privada, julgou no Processo Administrativo n. 35318.001033/200509, Recurso n. 246.376, Acórdão 920200.295, 2ª Turma, que a legislação traz exclusivamente a necessidade de ser extensivo à totalidade de empregos e dirigentes e que a exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados é de cunho subjetivo do intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação.

(...)

Não obstante o julgado acima, matéria similar já foi apreciada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão 9202-002.265, prolatado nos autos do processo n. 36202.002312/200541, em 08/08/2012, de relatoria do conselheiro Elias Sampaio Freire que conclui que o plano de previdência privado objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava, independentemente de quanto recebia ou classe social ocupada.

No julgado, verificou-se que a disponibilização de plano de previdência complementar somente aos empregados e dirigentes que percebam

remuneração superior ao limite máximo do salário de contribuição do RGPS, não configura violação a exigência de que o referido plano seja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Quanto ao resgate, a Lei 109/01, estabelece os seguintes parâmetros (...)

O resgate é possível, não havendo portanto a desvinculação dele com o regime da previdência complementar, que é regulado inclusive pela SUSEP, conforme disposto em Resolução CNSP, n. 6/97, art. 11 e n. 139/05, art. 56, conforme abaixo se colaciona:

(...)

Razão do exposto, e da norma regulamentar acima, do órgão competente para tal, não há que se falar em desvinculação da característica de previdência, para figurar como de caráter salarial.

Com relação à alegação de que funcionários já em gozo de benefício do RGPS, de filiação compulsória, estariam percebendo aportes de planos privados, isto também não é apto a desvirtuar a natureza de previdência privada dos aportes realizados.

Não há qualquer dispositivo legal que impeça que empregados já em gozo de benefício do RGPS, venham a investir em previdência complementar privada.

Por todas estas razões, não subsistem motivos para manutenção da autuação fiscal. (negritos no original e grifos nossos).

Verifica-se dos trechos transcritos que foram afastados no paradigma: i) falta de disponibilização a todos empregados e dirigentes, ii) a impossibilidade de resgates e iii) a percepção do benefício por funcionários já aposentados pelo INSS.

Quando se aprecia o recorrido, nota-se que a manutenção do lançamento quanto a esta rubrica decorreu de outra questão, qual seja, a verificação pelo Colegiado recorrido de que os pagamentos se revestiam de contraprestação pela prestação de serviços. Confira-se:

Tal qual como ocorrido no caso anterior, a questão da incidência ou não de contribuição sobre tais verbas foi também tratada nos autos do processo 16327.721426/2012-08, em que a defesa apresentou as mesmas alegações sobre as quais ora nos debruçamos.

Em tal processo, neste tema específico e sobre a alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi desfavorável ao contribuinte, que formalizou recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão nº 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a incidência tributária decidida

pela Turma ordinária. O então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, assim conduziu seu voto: (...)

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

No presente apelo, tem-se em discussão as matérias a) Previdência Complementar – aportes suplementares; e b) Juros moratórios sobre o valor da multa de ofício.

Defende o Recorrente que deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária em relação à previdência complementar pois, tratando-se de plano de previdência privada de regime aberto, a exigência inserta na Lei Complementar nº 109/2001 é de que o plano seja oferecido a categorias específicas de trabalhadores, não se aplicando ao caso a parte final da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 (de que o plano de previdência complementar seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes).

Afirma ainda que mantém um único plano, com benefícios diferenciados para diretores estatutários e superintendentes executivos, agiu em estrito cumprimento da legislação quanto aos aportes, que os resgates efetuados obedeceram as exigências legais e que o plano ostenta caráter previdenciário.

A Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, questiona o fato de o plano não ser extensível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa e defende que a verba tem natureza remuneratória, por não ter por objeto a formação de reservas garantidoras para a implementação de benefícios de previdência complementar.

(...)

Contudo, essa questão, de não abranger a totalidade de empregados e dirigentes da empresa, não foi a única razão que levou à tributação de referida verba. De acordo com a decisão recorrida a verba cognominada de previdência complementar foi utilizada como instrumento de incentivo ao trabalho, tendo assumido característica de gratificação ou prêmio e, por esse motivo, foi mantida a tributação. Nos termos de referida decisão:

(...)

À evidência, o contexto fático resumido acima revela que os valores pagos a título de previdência privada complementar configuram-se, de fato, como uma gratificação ou prêmio, eis que a recorrente seleciona tanto os valores a serem vertidos à previdência como os beneficiários do programa de previdência complementar.

Além disso, as razões acentuadas no acórdão desafiado demonstram que os aportes a título de previdência privada destinados aos dirigentes estão atrelados a metas de desempenho estabelecidas pelo Recorrente e decorre de critérios subjetivos, tendo em vista que: (i) não foram apresentadas pela empresa as memórias de cálculo das referidas contribuições ao plano de previdência privada, não tendo sido demonstrado o seu caráter previdenciário; (ii) as contribuições suplementares, efetuadas mensalmente em benefício desses dirigentes, foram realizadas em valores substanciais, tendo sido definidas pelo comitê de remuneração de forma unilateral e a partir dos resultados alcançados; (iii) houve resgates efetuados pelos dirigentes no período fiscalizado, no mesmo mês, e em valores próximos aos das contribuições vertidas, frustrando o objetivo de complementação das aposentadorias. (destaquei)

Para concluir, o voto condutor do recorrido apresenta os seguintes apontamentos:

Ademais, também adotando como razão de decidir as razões expressas no Acórdão acima, conclui-se que é devida a incidência do tributo previdenciário sobre os valores dos aportes em planos de previdências privadas que, em sua essência, correspondam a retribuição pelo trabalho prestado. E é exatamente o que se percebe no caso ora sob análise, como se vê, a partir do exemplo citado alhures, em que podemos notar que determinado colaborador, que percebe salário de R\$ 60.000,00, tem um aporte no valor de R\$ 1.034.200,00. Diante de tal cenário, não há dúvidas de que, para tal diretor, o valor do aporte em planos de previdência extraordinário é o que justifica seu empenho laboral, resultando em elemento fundamental em sua tomada de decisão diante, por exemplo, de uma oferta de contratação realizada por outra entidade interessada em seus serviços ou de uma oportunidade de empreender em negócio próprio.

Como se percebe do cotejo entre recorrido e paradigma, não se confirma a similitude fática pretendida pela recorrente. Em adição as questões tratadas na decisão paradigmática (cobertura a todos; possibilidade de resgates e pagamentos a segurados em gozo de benefício previdenciário), **no aresto hostilizado foi tomado como ponto crucial das razões de decidir as evidências que caracterizam os pagamentos como contraprestação pelo trabalho, inclusive com a inclusão de metas e índices de desempenho a serem alcançados para obtenção do benefício.**

Assim, considerando que a decisão recorrida se manteria por fundamento não constante no primeiro paradigma, não há como reconhecer a divergência requerida em razão da falta de similitude entre os arestos sob confronto.

Paradigma 2 – Acórdão 2402.008.107

Eis a parte da ementa transcrita no apelo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/08/2009

(...)

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA EXCLUSIVAMENTE AOS DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Buscando comprovar a similitude fática com o recorrido, transcreveu-se trecho do paradigma que demonstraria que o plano de previdência privada analisado é o mesmo nos dois arestos sob comparação:

Na verdade, atualmente, o Recorrente possui aberto **UM ÚNICO PLANO** (ao qual aderiu por meio do Termo de Adesão de Instituidora ao Plano II de 01.08.2001 - doc. 09 da Impugnação) denominado **Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo — Plano II** —do tipo Plano Gerador de Benefícios Livres — PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade Contribuição Variável, devidamente **aprovado pela SUSEP nos termos do Processo 10.003048/01-23, o qual contempla contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os empregados e dirigentes da empresa e contribuições e benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (...)** (destaques no original)

A seguir, para comprovar o dissídio, a Recorrente alega:

(...) **do Acórdão nº 2402-008.107**, que, tendo observado que “a Previdência Privada visa **proporcionar a todos os beneficiários na inatividade remuneração integral ou o mais próximo possível daquela percebida quando em atividade**, de modo a não acarretar uma sensível queda no padrão de vida do empregado/dirigente com o advento da aposentadoria”, concluiu que “Se assim é, por óbvio esses planos devem oferecer aos dirigentes benefícios diferentes daqueles oferecidos aos demais empregados sob pena de em relação a esses a previdência privada não atingir seus objetivos”, e, portanto, **“não podem ser invocados para desqualificar tais contribuições o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários** dos dirigentes porque a legislação não estabelece limites de valor para as contribuições patronais” (destaques da Recorrente)

Do texto transcrito verifica-se que no paradigma afastou-se a tributação sobre os aportes de previdência complementar, sob o fundamento de que a lei não exige

que os benefícios sejam os mesmos para todos os empregados e dirigentes da empresa, bem como a impossibilidade de se estabelecer limites dos aportes em relação aos salários, quando a norma não o faz.

Todavia, como vimos acima, não foi esse o ponto central da discussão travada no recorrido, onde entendeu-se que **os aportes na verdade se referiam a pagamentos vinculados a prestação de serviço, inclusive com a existência de metas a serem atingidas** para obtenção do benefício de suplementação da previdência complementar.

Assim, independentemente dos planos tratados no recorrido e no paradigma 2 serem os mesmos, não se encontra a sugerida similitude fática entre os arestos, uma vez que o fundamento principal que norteou a decisão recorrida foi o caráter contraprestativo da parcela, questão esta não enfrentada no paradigma.

Assim, diante da ausência de similitude fática, não serve o paradigma 2 para comprovar a divergência. (grifei)

Inconformado com a negativa de seguimento, o Contribuinte apresentou agravo (fls. 1062/1071) e, pelo despacho de folhas 1082/1089, concluiu-se por acolhê-lo e dar seguimento relativamente à matéria “d” ao entendimento de que o paradigma 2402-008.107 seria apto a demonstrar a divergência.

Na sequência, transcrevo trechos do despacho de agravo que demonstram a fundamentação para a acolhida (destaques no original):

Relativamente ao segundo paradigma, Acórdão 2402.008.107, resta certa a identidade do direito e da interpretação da legislação arguida pelo Agravante, mormente porque a Turma, analisando o mesmo plano de Previdência Privada Complementar, extinguiu o crédito tributário lançado. Ademais, conforme asseverou o paradigmático, o plano de Previdência na modalidade de Contribuição Variável possibilita que as contribuições sejam feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, como consta do Regulamento do Plano. Transcrevem-se trechos acórdãos trazidos à comparação:

(...)

Vê-se, pois, que, tanto no recorrido quanto no paradigma, os planos de previdência privada objeto de análise são os mesmos; entretanto as conclusões sobre a aplicação da norma foram diferentes.

Quanto ao entendimento exposto no despacho agravado no sentido de que, *independentemente dos planos tratados no recorrido e no paradigma 2 serem os mesmos, não se encontra a sugerida similitude fática entre os arestos, uma vez que o fundamento principal que norteou a decisão recorrida foi o caráter contraprestativo da parcela*, constata-se que, contrariamente ao acórdão recorrido, o paradigma não identificou nenhuma patologia no plano de previdência complementar. Essa questão fica mais evidente quando a Turma paradigmática asseverou que não podem ser invocados para desqualificar tais

contribuições o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes. Ademais, o paradigma concluiu que, *não se verifica infração às normas que regem a previdência complementar no procedimento adotado pelo Contribuinte, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições só porque são efetuadas de forma variada, livre e unilateral.*

Conclui-se, frente a tais circunstâncias que, a partir do mesmo substrato fático, os diferentes Colegiados manifestaram-se de forma distinta acerca do requisito para isenção da tributação, na forma do art. 28, § 9º, 'p' da Lei nº 8.212/91.

Isso posto, verifica-se a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se o acolhimento do agravo, quanto ao segundo paradigma - Acórdão 2402.008.107, relativamente à matéria “d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar”.

De acordo com o despacho de agravo, no paradigma não foi considerado que os valores de previdência complementar teriam caráter contraprestativo, em razão de ser inerente ao Plano de Previdência na modalidade de Contribuição Variável que as contribuições possam ser feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, como consta no Regulamento do Plano.

A meu ver, tal afirmação não é suficiente para se dizer que há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Veja-se que no acórdão recorrido, foi considerado que além de os valores pagos serem expressivos, não havia regras para o pagamento das contribuições normais e tampouco para as extraordinárias.

Transcrevo os seguintes trechos:

Relatório

(...)

- entretanto, existe outro plano denominado PGBL instituído pelo 6º Termo Aditivo assinado em 30/07/1999: disponível apenas para os Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e Assessor da Diretoria; em relação à elegibilidade no contrato do PGBL, a Instituidora pode recusar unilateralmente a proposta de inscrição do participante (vide item 2.3 e 11.2 do 6º Termo Aditivo); **não foi verificada regra geral para as contribuições normais da Instituidora, tampouco para as extraordinárias**; o objetivo do plano é a concessão de rendas mensais, na modalidade a ser escolhida pelo participante no momento da concessão do benefício (vide item 3.3.4 do 6º Termo Aditivo); Os participantes em gozo de benefícios passarão a se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência S/A, ou seja, não haveria mais obrigações contratuais para a Instituidora e o contribuinte Banco Bradesco BBI não consta como signatário;

(...)

Voto

(...)

Tal qual como ocorrido no caso anterior, a questão da incidência ou não de contribuição sobre tais verbas foi também tratada nos autos do processo 16327.721426/2012-08, em que a defesa apresentou as mesmas alegações sobre as quais ora nos debruçamos.

Em tal processo, neste tema específico e sobre a alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi desfavorável ao contribuinte, que formalizou recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão nº 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a incidência tributária decidida pela Turma ordinária. O então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, assim conduziu seu voto:

(...)

Contudo, essa questão, de não abranger a totalidade de empregados e dirigentes da empresa, não foi a única razão que levou à tributação de referida verba. De acordo com a decisão recorrida a verba cognominada de previdência complementar foi utilizada como instrumento de incentivo ao trabalho, tendo assumido característica de gratificação ou prêmio e, por esse motivo, foi mantida a tributação. Nos termos de referida decisão:

(...)

j) não foi verificada regra geral para as contribuições da Instituidora;

Observa-se que a questão da ausência de regras para a realização dos aportes normais e extraordinários não foi afastada no acórdão paradigma como causa para se considerar que os valores representariam contraprestação aos serviços prestados.

Assim, se há um fundamento para a manutenção do lançamento no acórdão recorrido que não tenha sido afastado no paradigma, não se pode dizer que há similitude fática entre os julgados.

Desse modo, entendo que o Recurso Especial não deve ser conhecido em relação à matéria d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar.

Mérito

Participação nos Lucros e Resultados

Quanto ao pagamento de PLR, o acórdão recorrido manteve o lançamento, considerando que o Contribuinte deixou de atender aos requisitos correspondentes às matérias “a”, “b” e “c”, quais sejam: participação do sindicato, existência de acordo prévio ao período aquisitivo e existência de regras claras e objetivas.

Antes de passar ao exame de cada caso em particular, impende trazer à baila algumas considerações de caráter mais amplo sobre o pagamento de PLR.

Nos termos do artigo 7º, XI, da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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;

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei 10.101/00, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei 8.212/91 (artigo 28, § 9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/00. vigentes à época dos fatos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

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

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa com 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.

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101/2000, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Existência de Acordo Prévio ao Período Aquisitivo

Do conjunto de regras estabelecidas e já transcritas, conclui-se que o cumprimento do § 1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todos os demais dispositivos da Lei 10.101/00, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pré-fixadas.

Na espécie, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 96/116), os acordos não só foram assinados após iniciado o período de apuração, como o foram após o pagamento, veja-se:

- PLR 2007 pago em agosto de 2007 e acordo assinado em 19/10/2007;
- PLR 2008 pago em agosto de 2008 e acordo assinado em 02/02/2009

O Contribuinte argumenta que a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que tal regra estabelece mera faculdade das partes na celebração dos acordos ao sugerir critérios e condições quando usa a expressão.

Alega, também, que os acordos celebrados eram absolutamente idênticos uns aos outros, razão pela qual independentemente das datas de assinatura os empregados do Recorrente tinham pleno conhecimento das metas e dos critérios de avaliação aplicados previamente aprovados pelo Recorrente.

A meu ver, não é possível concordar com tais argumentos. Partilho do entendimento, consoante já explicado, segundo o qual a fixação prévia de metas e resultados nos termos da Lei 10.101/00 demanda que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

O critério escolhido pelo contribuinte para aferição das metas deveria possibilitar, conseqüentemente, a observância do precitado diploma legal, não sendo a sua falta de adequação escusa para o pagamento dos valores no transcorrer do período de aferição.

Quanto ao argumento adicional de que as regras dos PLR seguiriam os mesmos critérios estipulados em anos anteriores, melhor sorte não assiste ao contribuinte, pois trata-se, na ausência de documento formalizando os acordos previamente ao período de aferição, de mera expectativa de direito, insuficiente para promover a relativização na exegese das prescrições legais.

Dessa forma, uma vez desatendido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, *verbis*:

Art. 28

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei. exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Nesse sentido já se manifestou esta Turma, valendo citar, a título exemplificativo, os acórdãos 9202-010.171, de 24/11/2021, e 9202-010.029, de 27/10/2021, bem como os mais recentes acórdãos 9202-011.028, de 24/10/2023, e 9202-010.620, de 21/03/2023.

Ante ao exposto, nego provimento à matéria.

Assevere-se que, conforme já descrito, para que o pagamento a título de PLR não integre o salário de contribuição, todos os requisitos previstos na lei devem ser atendidos simultaneamente. O descumprimento de um dos requisitos em determinado acordo ou convenção coletiva desnatura por completo a PLR paga.

Considerando que houve o desatendimento do requisito pacto prévio, resta patente a ausência de utilidade do Recurso Especial do Contribuinte, razão pela qual resta prejudicada a análise das demais matérias atinentes à PLR.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso especial do Contribuinte, exceto em relação a matéria d) incidência de Contribuições Sociais sobre os aportes efetuados a título de previdência complementar, e no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes