



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	19515.721004/2019-71
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2401-011.534 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	6 de fevereiro de 2024
Recorrente	BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/11/2015

NULIDADE, INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus trabalhadores, 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.

A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado.

A incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores creditados a título de PLR é devida quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa (relatora) e Matheus Soares Leite que davam provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR, exceto os relativos aos funcionários afastados. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Votou pelas conclusões o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 45.585/45.658) interposto por BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, contra o Acórdão n.º 108-017.786 (e-fls. 45.482/45.576), proferido pela 32^a Turma da DRJ 08, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

O presente processo administrativo tem por objeto Autos de Infração (e-fls. 44.681/44.724) lavrados para a exigência de Contribuição Previdenciária – da Empresa e do Empregador e da Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Terceiros), acrescidas de multa de ofício e juros de mora, referentes aos fatos geradores ocorridos em 2015, em decorrência do pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”), negociado pela Recorrente com os Sindicatos representantes de seus empregados, por meio de Convenção Coletiva de Trabalho e Acordo Coletivo de Trabalho.

Entendeu a autoridade fiscal, que os pagamentos feitos a título de PLR estariam em desacordo com as determinações da Lei nº 10.101/2000, pelos seguintes motivos, em síntese:

- Os planos teriam “Vigência Retroativa” visto terem sido firmados após o início do período aquisitivo. A CCT PLR 2015 (Anexo 1-e-fls. 44465/44468) assinada em 17.11.2015 e o ACT PR 2015 (Anexo 2- e-fls. 44469/44495) assinado em 28/09/2015;
- Ausência de regras claras e objetivas: a fiscalização entendeu que a avaliação de desempenho seria subjetiva, e os critérios qualitativos não teriam sido definidos claramente;
- O Instrumento de Negociação não trazia as metas a serem perseguidas pelos empregados como incentivo à produtividade, basta que os segurados fossem empregados e a empresa obtivesse lucro;
- A CCT PLR 2015 não apresenta determinação referente a critérios de produtividade para os empregados, sendo apenas necessário trabalhar na Empresa. Esta falta de critério de incentivo à produtividade retira a característica de PLR deste pagamento e demonstra tratar-se, na verdade, de pagamento de prêmio por tempo de serviço;

- Os valores a serem pagos aos empregados são fixos e nada relacionados à produtividade do indivíduo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da Empresa. Ao contrário, a Participação nos Resultados já aparece como um fato consumado, já que o empregado receberia a PLR, independentemente de qualquer atitude por ele tomada;
- Ausência das atas de reuniões que comprovem a participação dos empregados na confecção do Contrato de Metas Individuais;
- Ausência de Negociação entre as partes: entendeu a fiscalização que as regras contidas na ACT PR 2015 seriam definidas unilateralmente pela empresa;
- Pagamento de PLR a empregados (i) desligados; (ii) afastados por auxílio-doença; (iii) afastados por acidente de trabalho; e/ou (iv) afastados por prorrogação da licença-maternidade / doação, entendeu a fiscalização que tais pagamentos teriam sido feito em substituição a salário;
- Ausência de participação efetiva da Entidade Sindical nas negociações e cobrança de taxa negocial de teto os funcionários, inclusive dos não associados;
- Falta de esclarecimento sobre qual seria a composição e o funcionamento dos Comitês Colegiados mencionados na ACT PR 2015 com o objetivo de se diminuir a subjetividade quando um empregado for avaliado quanto ao seu desempenho;
- Caracterização de pagamento de PLR em substituição ao salário dos empregados.

Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determinado pelo RIR - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, artigo 957, inciso I c/c Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, artigo 14.

Restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, conforme autos do processo administrativo nº 19515.721039/2019-19), uma vez que os fatos geradores objeto do Auto de Infração – AI constituem, em tese, crime de sonegação de contribuições previdenciárias, de acordo com o Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), artigo 337-A, inciso I, e Crime Contra a Ordem Tributária (Outras Entidades e Fundos), conforme Lei nº 8.137/1990, artigo 1o, inciso I.

Devidamente cientificada quanto ao lançamento, pela via postal, em 14/01/2020 (Aviso de Recebimento - OD745411637BR, e-fl. 44.772), a recorrente apresentou a Impugnação (e-fls. 44.783/44.844) com os seguintes argumentos, em síntese:

Da superficialidade do trabalho fiscal/ofensa ao Princípio da Verdade Material

Sustenta a nulidade do lançamento em razão da ofensa ao princípio da verdade material em razão de a fiscalização ter promovido o lançamento sem se aprofundar na investigação sobre os pagamentos realizados pela Impugnante aos seus empregados, a título de PLR;

D. Auditor Fiscal mostra-se indignado com os critérios quantitativos e qualitativos contidos no Acordo Coletivo de PLR, entretanto, jamais intimou a Impugnante sobre tais (indignados) questionamentos;

A superficialidade também fica demonstrada no uso da ferramenta de pesquisa do “Google” sobre a pesquisa salarial, quando , na verdade, teria sido mais seguro a fiscalização se certificar com a Impugnante qual a fonte de dados;

A Impugnante esclarece que a pesquisa salarial é elaborada por empresa especializada, que analisa todo o segmento financeiro, comparando os respectivos cargos, áreas de atuação, salários, dentre outras características de diversas empresas do segmento, para então ser utilizada como um dos componentes do Plano de PLR (vide Doc_Comprobatorio02);

A fiscalização menciona que segurados teriam recebido pagamento de PLR em substituição ao salário, conforme item “IV.1.10 PLR – Instrumentos de Negociação com PLR em Substituição ao Salário” (p. 44/45 do TVF /e-fls. 44.545/44.546 dos autos), e manteve o lançamento mesmo após a Impugnante ter esclarecido exatamente a situação dos funcionários que receberam PLR e no respectivo mês não receberam salário, por conta de: (i) desligamento; (ii) afastamento por auxílio doença ou acidente; ou (iii) licença maternidade/doação;

Conclui que a fiscalização não teria buscado a verdade material ou apresentado motivação suficiente para considerar que os Planos de PLR descumpriram os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Preliminar de Mérito – Interpretação e Aplicação da Norma Tributária Imunizante Quanto ao Direito dos Empregados de Participação nos Lucros e Resultados

A Impugnante apresenta considerações sobre a previsão constitucional de imunidade para a PLR e seu significado;

Defende que a norma constitucional de eficácia plena, que independe de lei ordinária. A desvinculação da prestação paga a título de participação à remuneração é preceito constitucional, que não pode ser aviltado ou limitado pela lei, sendo inteiramente despicienda sua regulamentação;

Regularidade Quanto à Data de Assinatura dos Planos

Esclarece a Impugnante o claro equívoco em que incorreu a Autoridade Fiscal, acerca da análise dos Planos de PLR relacionados, em comparativo com os pagamentos de PLR aos empregados nos períodos de fevereiro/2015 e novembro/2015, demonstrando que a CCT PLR 2015 e a ACT PR 2015 apenas tiveram efeitos prospectivos,

Esclarece que os Planos de PLR que ensejaram o pagamento do período de fevereiro de 2015 foram celebrados durante o período aquisitivo de 2014, conforme se observa dos arquivos anexos (Doc_Comprobatorio03);

Durante o ano-calendário de 2014 a Impugnante estava sujeita às deliberações da Convenção Coletiva de Trabalho de 2014 (24/10/2014), celebrada entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (“CONTRAF/CUT”) e a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento, a qual, dentre outras deliberações, previu as regras para pagamento de PLR do exercício 2014, estabelecendo como limite para pagamento a data de 02/03/2015 (vide e-fls. 540/544 dos autos);

Reiteram-se os esclarecimentos apresentados em sede de fiscalização (vide fls. 071/355 dos autos), de que a parcela de PLR paga aos empregados no período de novembro de 2015 estava atrelada à antecipação prevista na respectiva CCT PLR 2015, a qual, entretanto, já se encontrava vigente, tendo sua assinatura ocorrido em 17/11/2015 e o pagamento realizado em 27/11/2015.

Apresenta julgados do CARF no sentido de que “A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.”

Sustenta que o equívoco cometido pela D. Autoridade Fiscal, ao concluir pela vigência retroativa dos Planos de PLR formalizados, uma vez que considerou de forma distorcida apenas os Planos celebrados no ano de 2015, quando, em verdade, deveria observar os Planos de 2014 para analisar o pagamento de PLR efetuado em fevereiro de 2015, e a CCT PLR 2015 para averiguar o pagamento de PLR realizado em novembro de 2015, requerendo o cancelamento integral dos autos de infração em referência;

Da Regularidade dos Planos de PLR

Das Regras Claras e Objetivas definidas nos Planos de PLR

Afirma que os Planos de PLR, formalizados por meio de Convenção Coletiva de Trabalho e Acordo Coletivo de Trabalho, sempre foram necessariamente tratados e negociados com os Sindicatos de representação da categoria dos empregados, respeitando-se a lisura e a boa-fé entre as partes;

Que os Planos de PLR foram celebrados pela Impugnante com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, além da Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), em nome próprio e por procuração de outros Sindicatos de Empregados de Estabelecimentos Bancários de todo o Brasil, razão pela qual não há que se falar em falta de negociação;

Alega que é inaceitável exigir que todas as métricas, critérios e condições dos Planos de PLR estivessem previstas nas atas de reunião disponibilizadas pela Impugnante, sendo certo que em tais documentos constam apenas as deliberações finais sobre a negociação dos planos;

Mostra trechos da Ata da Assembleia Geral Extraordinária dos Empregados da Impugnante, realizada na subsede do Sindicato Regional Paulista, constante das fls. 573/579 dos autos, que demonstram que ocorreram as negociações;

Apresenta julgados do CARF no sentido de que as métricas de avaliação podem ser dispostas em instrumentos apartados;

Caso a Fiscalização tivesse analisado as Avaliações de Desempenho apresentadas em sede de fiscalização (constante das fls. 609/706 dos autos), teria confirmado que as metas e a avaliação foram auferidas de forma conjunta entre os gestores e os empregados, passando por critérios quantitativos e qualitativos para se chegar no resultado de PLR a ser pago;

Sustenta a similaridade dos critérios utilizados nos Acordos de PLR do ano de 2013 com os Planos de 2014 e 2015, relacionados ao presente caso (vide Doc_Comprobatorio03);

Apresenta julgados do CARF e do judiciário no sentido de que em havendo reiteração dos planos de PLR, tem-se evidenciado o conhecimento prévio de seus termos, o que já permite afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os aludidos planos;

Destaca que seus planos de PLR já foram analisados pelo CARF em outras oportunidades tendo concluído pela validade dos planos e improcedência dos lançamentos;

Alega que também se mostram indevidas as alegações fiscais acerca do descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 com base na existência de um suposto Comitê Gestor de cunho arbitrário e impositivo da Impugnante, bem como da Taxa Negocial de 0,30% descontada do pagamento de PLR dos empregados em benefício dos Sindicatos, pois a legislação nada fala sobre tais pontos;

Além disso, com relação à Taxa Negocial, confunde o D. Auditor referida taxa com a contribuição sindical cobrada dos empregados, a qual não possui qualquer relação com o referido desconto de 0,30%, previsto em Acordo Coletivo para subsidiar os custos do Sindicato com as respectivas negociações das quais os empregados se beneficiam, não encontrando nenhum óbice na Lei nº 10.101/2000.

Da Efetiva Negociação e Participação da Entidade Sindical

A Impugnante apresenta trechos do ACT PLR 2015, e da Ata de Assembleia que o precedeu e afirma que ao contrário do que pretende levar a crer o D. Auditor Fiscal, não se comprova a ausência de negociação do Plano de PLR com os empregados e as Entidades Sindicais, sendo demonstrado, inclusive, que a estrutura do Plano de PLR, devidamente reconhecida pelos empregados, seguiu os mesmos critérios dos anos anteriores;

Sustenta que todos os requisitos criados pela D. Autoridade Fiscal ultrapassam as disposições normativas, não podendo ser considerados para desqualificar os Planos de PLR formalizados, devidamente negociados entre a Impugnante e os Sindicatos representantes dos empregados, cujas regras claras e objetivas, metas e targets foram devidamente apresentadas aos empregados e, ainda, seguiram os mesmos padrões e critérios dos acordos anteriores (vide Doc_Comprobatorio03 com a cópia de Acordos Coletivos de PLR dos anos anteriores a 2014 e 2015, nos mesmos termos dos atuais)

Regularidade Quanto à Inocorrência de Substituição/Complementação da Remuneração dos Empregados

Destaca que todos os pagamentos de PLR aos empregados relacionados pelo Auditor Fiscal, que teriam supostamente recebido PLR em “dezena de vezes” o salário nominal, foram justificados pela Impugnante, tendo sido apresentadas as respectivas Avaliações de Desempenho de tais funcionários, as quais, contudo, foram simplesmente desprezadas pela Fiscalização,

Apresenta julgado do CARF que conclui não existir dispositivo legal que determine um valor máximo a ser pago a título de PLR;

Reitera as explicações apresentadas sobre os funcionários (i) desligados; (ii) afastados por auxílio-doença; (iii) afastados por acidente de trabalho; e/ou (iv) afastados por prorrogação da licença-maternidade/doação.” (p. 45 do TVF / e-fls. 44.546 dos autos) e a razão pela qual não receberam salários;

Subsidiariamente – Da Inteligência da Medida Provisória nº 905/19 – Da Alteração do Art. 2º da Lei nº 10.101/2000

Sustenta que a Medida Provisória nº. 905/19 alterou a redação do §6º do art. 2º, da Lei nº. 10.101/2000 para reforçar o entendimento quanto aos direitos substantivos das partes, inclusive n que se refere à fixação dos valores e à definição de metas, estabelecendo, expressamente, a prevalência da autonomia entre as partes contratantes, razão pela qual deveria ser aplicada de forma retroativa por apresentar interpretação diversa sobre as metas e critérios dos planos.

Em 17/11/2020, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 108-000.509 (e-fls. 45.000/45.006):

Destarte, considerando que a fiscalização apurou pagamentos diversos ocorridos no ano de 2015, conforme planilha acima juntada, decido pela conversão do julgamento em diligência, **DETERMINADO À AUTORIDADE LANÇADORA QUE INFORME, COMO PONTO 1, EM RELAÇÃO A CADA PAGAMENTO REALIZADO NO ANO DE 2015 E CONSIDERADO PARA EFEITO DE LANÇAMENTO, OS VALORES APURADOS, O TÍTULO DA RUBRICA CONSIDERADA (SE PROGRAMA PRÓPRIO, SE REGRA BÁSICA, PARCELA ADICIONAL, OU ANTECIPADACÃO), E A PLR A QUE SE REFERE (2014 OU 2015), PROVANDO DOCUMENTALMENTE ESTA ORIGEM A PARTIR DE DOCUMENTOS QUE DEMONSTREM COM CLAREZA ESTES ASPECTOS, PODENDO INTIMAR O CONTRIBUINTE PARA A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES POR ELE PAGOS NO ANO DE 2015. ESTA CONSIDERAÇÃO TAMBÉM DEVERÁ ABORDAR OS PAGAMENTOS CONSIDERADOS NA PLANILHA APRESENTADA À PAGINA 44 DO TVCF, RELATIVAMENTE AO ITEM “IV.1.10 PLR – INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO COM PLR EM SUBSTITUIÇÃO AO SALÁRIO.”**

Outrossim, a fiscalização apresenta questionamentos em relação ao contrato de metas de dois empregados, fls. 44.535/44.536. Ocorre, contudo, que não está visível a informação a que se alude, confira-se:

(...)

Portanto, como **PONTO 2, DETERMINO À FISCALIZAÇÃO QUE IDENTIFIQUE OS SEGURADOS A QUE SE REFERE E JUNTE OS ELEMENTOS DE CONVICÇÃO QUE PRETENDEU COLACIONAR NO TVCF.**

Por fim, como PONTO 3, DETERMINO À FISCALIZAÇÃO QUE DEMONSTRE, CASO A CASO, A HIPÓTESE DE AFASTAMENTO DOS SEGURADOS RELACIONADOS NA PLANILHA APRESENTADA À PAGINA 45 DO TVCF, RELATIVAMENTE AO ITEM “IV.1.10 PLR – INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO COM PLR EM SUBSTITUIÇÃO AO SALÁRIO.”

O Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 45.008/45.022) foi apresentado juntamente com anexos (e-fls. 45.023/45.365). Os esclarecimentos prestados pela fiscalização podem ser assim sintetizados:

Ponto 1:

O fiscal esclarece que, quando a empresa foi intimada a apresentar os Acordos, Convenções e políticas da empresa sobre o pagamento de PLR de 2015 apresentou os seguintes documentos:

- Acordo Coletivo de Trabalho / Programa Próprio de Participação nos Resultados (Empregados): Celebrado entre BV Financeira S/A Crédito Financiamento e Investimento Matriz e Filiais e seus Empregados, representados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF/CUT, assinado em 28.09.2015, referente ao Ano Base 2015, doravante denominado “ACT PR 2015” (Anexo 1).
- Convenção Coletiva de Trabalho 2015/2016 - Participação nos Lucros e Resultados: Celebrado entre FENACREFI - Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (representando os empregadores) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF/CUT (representando a categoria profissional), assinado em 17.11.2015, referente ao Ano Base 2015, doravante denominada “CCT PLR 2015” (Anexo 2).
- Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2015/2016 - Participação nos Lucros e Resultados: Celebrado entre FENACREFI - Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (representando os empregadores) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF/CUT (representando a categoria profissional), assinado em 17.11.2015, referente ao Ano Base 2015, doravante denominada “CCT PLR 2015 Aditiva” (Anexo 3). (e-fls. 45.011)

A empresa também teria apresentado planilha (Anexo 4, e-fls. 45.079) fundamentando nos documentos acima mencionados os pagamentos realizados durante o ano de 2015, inclusive os realizados em fevereiro. Vale a leitura:

Na planilha intitulada "Datas de Pagamento e Períodos de Vigência", a Empresa deixou bem claro de quais Instrumentos de Negociação se valeu para efetuar os pagamentos referentes às duas parcelas (27.02.2015 e 27.11.2015) a título de Participação nos Lucros ou Resultados a seus Empregados em 2015. Foram eles:

- ACT PR 2015 (assinado em 28.09.2015) para os pagamentos efetuados em 27.02.2015
- CCT PLR 2015 Aditiva (assinada em 17.11.2015) para os pagamentos efetuados em 27.02.2015 e 27.11.2015 (e-fls. 45.011)

A fiscalização ainda ressaltou a resposta da recorrente ao Termo de Intimação Fiscal nº. 3, que questionou sobre os pagamentos realizados em 20/04/2015 e 29/05/2015:

Resposta da Empresa ao TIF nº. 3:

Item 2) A BVF esclarece que os pagamentos efetuados em 20/04/2015 e 29/05/2015 decorrem da revisão da PLR de alguns colaboradores, que, em razão de erro de apuração interno, receberam um valor inferior ao que, de fato, faziam jus, nos termos do CCT e ACT. (e-fls. 45.012)

Ainda sobre os documentos que instruíram os pagamentos, a fiscalização ressalta a apresentação da Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2014/2015 apresentada:

Comentário da Fiscalização em relação ao TIF nº. 1:

. Em resposta ao TIF nº. 1, a Empresa reapresentou o mesmo ACT PR 2015 (assinado em 28.09.2015), que já havia apresentado em resposta ao TIPF (Anexo 1) e também apresentou

a - Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2014/2015 - Participação nos Lucros e Resultados Celebrado entre FENACREFI - Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (representando os empregadores) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF/CUT (representando a categoria profissional), assinado em 24.10.2014, referente ao Ano Base 2014, doravante denominada “CCT PLR 2014 Aditiva” (Anexo 6).

Uma leitura mais superficial da frase que começa com "Itens 1.b), 1.c) e 1.d) Cópia digitalizada da Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva.....") poderá nos induzir ao erro de concluir que a CCT PLR 2014 Aditiva também foi utilizada como lastro para os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados ao longo de 2015. Obviamente, seria uma contradição da Empresa, visto que conforme já explicado no item referente ao TIPF, a própria Empresa apresentou planilha ilustrativa de que os pagamentos efetuados em 2015 tiveram como base Instrumentos de Negociação assinados em 2015.

. Porém, percebemos que a Empresa não está se contradizendo em momento algum, visto que utiliza o verbo lastrear no singular ("lastreou"), naturalmente, referindo-se ao ACT PR 2015, mencionado por último na sentença. Quanto ao CCT PLR 2014 Aditiva, a Empresa está simplesmente informando que apresentou o documento, conforme solicitado na Intimação e nada mais.

. Logo, não há dúvidas por parte da Fiscalização de que a CCT PLR 2014 Aditiva não foi utilizada como lastro para os pagamentos efetuados em 2015. Assim como também ficou nítido para esta Fiscalização que a Empresa não afirmou, tampouco insinou, que teria utilizado a CCT PLR 2014 Aditiva para alguma finalidade de pagamento do PLR a seus empregados.

. Desta forma, ratificamos o entendimento de que, tanto a Empresa quanto a Fiscalização, utilizaram o CCT PLR 2015 Aditiva (e não o CCT PLR 2014 Aditiva) como lastro para os pagamentos efetuados em 2015. E, naturalmente, o ACT PR 2015 também, sobre o qual não pairam dúvidas. (grifos acrescidos)

A conclusão a que chegou a fiscalização, fazendo uma reanálise dos documentos apresentados pela empresa é que todos os pagamentos realizados em 2015 teriam se baseado em instrumentos e negociação de 2015. Vale o destaque:

Resposta da Fiscalização para o Ponto 1 (Itens 1, 1.a, 1.b e 1.c):

. Toda a argumentação utilizada no TVCF foi efetuada com base nas informações e documentos fornecidos pela própria Empresa, qual sejam: os Instrumentos de Negociação utilizados como lastro dos pagamentos efetuados ao longo de 2015, que foram o ACT PR 2015 e o CCT PLR 2015 Aditiva.

. Entretanto, cumpre ressaltar que houve um erro por parte desta Fiscalização no item "IV.1.5 PLR - instrumentos de Negociação Apresentados", do TVCF", letra "a", que informa que o Instrumento de Negociação utilizado referente à CCT foi a CCT PLR 2014 Aditiva. O correto é CCT PLR 2015 Aditiva. Ressaltamos que apenas a descrição do documento citado está errada. O importante é que o documento utilizado para todas as análises da ação fiscal foi efetivamente o CCT PLR 2015 Aditiva.

. Assim, a fim de concentrarmos todas as informações em um só documento, elaboramos uma planilha eletrônica que demonstra os valores apurados a título de Base de Cálculo dos lançamentos efetuados (item 1.a), o título da rubrica considerada (item 1.b) e o PLR a que se refere (item 1.c), perfazendo o total da Base de Cálculo R\$ 59.831.448,68, conforme item "IV.1.12 PLR - Apuração da Base de Cálculo" do Termo de Verificação e Constatatação Fiscal Processo nº. 19515-721.004/2019-71.

A fiscalização ainda apresentou considerações sobre a relação entre salários pagos e PLR recebida, vejamos:

. A Fiscalização utilizando-se das informações oriundas da Folha de Pagamento enviada via Manad, elaborou um demonstrativo comparando o salário recebido por determinados empregados com a Participação nos Lucros ou Resultados a eles devida, com o intuito de demonstrar que a PLR, para estes citados empregados, foi em muitas e muitas vezes superior à sua remuneração.

. Importante esclarecer que todos os empregados citados na planilha constante à pág. 44 do TVCF estão contemplados na planilha que demonstra a Base de Cálculo do valor lançado, no montante de R\$ 59.831.448,68, ora detalhada nesta diligência conforme determinação da DRJ.

. Cabe ressaltar que a planilha apresentada no TVCF é apenas uma amostragem. As planilhas contemplando todos os empregados nesta situação, ou seja, PLR muito maior que o salário, ou simplesmente, sem salário, estão em anexo (Anexos 13 e 14). (grifos acrescidos)

Ainda em resposta aos questionamentos endereçados pela Delegacia de Julgamento (Ponto 2), a fiscalização apresentou os quadros que estavam ilegíveis nas e-fls. 44.535 e 44.536, afirmando que pretendia demonstrar que Empresa estabeleceu as metas de forma unilateral, sem dar ao empregado a oportunidade de conversar a respeito, discuti-las e, muito menos, contestá-las; e (Ponto 3) planilha com informações de pagamento de PLR e datas de admissão e afastamento.

A ciência do sujeito passivo se deu em 14/01/2020 (e-fls. 44.680), tendo apresentado Impugnação Complementar (e-fls. 45.380/45.442), reiterando os argumentos apresentados na Impugnação e pugnando pelo reconhecimento de nulidade dos autos de infração e a sua improcedência.

Os autos seguiram para julgamento em 20/07/2021, tendo o Acórdão nº. 108-017.786 (e-fls. 45.482/45.576) restado assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2015 a 30/11/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. “ANÁLISE SUPERFICIAL PELA FISCALIZAÇÃO”. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza nulidade a afirmação de superficialidade do trabalho fiscal, notadamente quando evidenciado todo o cuidado quanto ao respeito ao contraditório e à ampla defesa, e o Auto de Infração, como ato administrativo, conta com todos os elementos essenciais, materiais e formais, à sua subsistência no mundo jurídico. A eventual improcedência, no todo ou em parte, da conclusão da fiscalização não induz à nulidade do lançamento, via de regra, mas se insere no seu mérito, devendo ser assim analisada.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. PREVISÃO DE METAS. ANTERIORIDADE DA PREVISÃO FACE AO PERÍODO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS METAS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA. CONHECIMENTO DAS METAS E RESULTADOS PREVISTOS PELOS SEGURADOS.

Constitui parcela não integrante do salário de contribuição a Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PLR, quando estabelecida nos termos fixados pela legislação de regência (Lei nº 10.101/2000).

A previsão das metas e resultados que sejam objeto de implementação para a obtenção da PLR devem ser fixadas em momento anterior ao período de aquisição, ou, ao menos, se fixadas no curso deste, deve haver prova efetiva e cabal de que a demora na fixação das metas decorre de efetivo processo de negociação que perdurou ao longo do tempo, ensejando uma previsão instrumental apta a ser atendida. Viola a regra da anterioridade a previsão do atingimento de metas e resultados quando faltante apenas um mês e treze dias para o término do período anual de apuração e, também, por outro instrumento, quando já decurso três trimestres do período anual de apuração, porque não é razoável a adoção de critério temporal tão exíguo a que se tenha o conhecimento e atingimento das metas ou resultados.

A anterioridade também assume dimensão atinente ao conhecimento das metas e resultados a serem atingidos pelos segurados, mostrando-se irregular o instrumento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR cujo conteúdo não permite afirmar com a mínima segurança, que os segurados tinham este conhecimento, seja pela omissão na previsão das metas e resultados, seja pela existência de conjunto em apartado de metas individuais ou coletivas à margem do instrumento.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE ÍNDICES DE PRODUTIVIDADE, LUCRATIVIDADE OU QUALIDADE, OU PROGRAMA DE METAS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM VALOR FIXO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

Incidem contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR com fundamento em instrumento que não contenha sequer minimamente a indicação de um índice de produtividade, lucratividade ou qualidade, ou programa de metas ou resultados, ou algo que o valha, adotando a figura do pagamento em valor fixo.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. COEXISTÊNCIA DE PROGRAMA DE METAS INSTRUMENTALIZADO E NÃO INSTRUMENTALIZADO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

Incidem contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR quando se verifica a coexistência de programa de metas e resultados, individuais e coletivas, à margem de outro programa de metas, este instrumentalizado em Acordo Coletivo de Trabalho, não havendo, no primeiro programa, a indicação mínima de quais seriam as metas, quando, como e de que forma previstas, tampouco se foram objeto de deliberação sindical.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE METAS, RESULTADOS E ÍNDICES A SEREM ATINGIDOS. PREVISÃO DE PAGAMENTOS EM MÚLTIPLOS REMUNERATÓRIOS. DESVIRTUAMENTO DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR não se destina a substituir o salário do empregado, enquanto parcela sobre a qual não incidem contribuições previdenciárias desde que atendida a Lei nº 10.101/01. Configura remuneração a PLR paga a despeito da inexistência de previsão de metas, resultados e índices a serem atingidos, tendo como critério para fixação de seu valor a previsão de múltiplos incidentes sobre a remuneração do empregado.

PLR. PAGAMENTO A SEGURADOS “DESLIGADOS” SEM AMPARO EM INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Constitui violação à Lei nº 10.101/00 o pagamento de PLR a segurados “desligados” que não se enquadram em nenhuma cláusula dos instrumentos de negociação, notadamente na “Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2015/2016 - Participação nos Lucros e Resultados”, evidenciando que a PLR constitui nítida espécie remuneratória.

TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. IRRETROATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA NÃO EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. CADUCIDADE DA MEDIDA POR DECURSO DE TEMPO. INAPLICABILIDADE.

A lei tributária que não seja expressamente interpretativa, porque não traz qualquer interpretação normativa, mas, ao revés, cria novos institutos de direito material, não assume eficácia retroativa para reger relações jurídicas e se aplicar a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Ademais, inaplicáveis são as alterações promovidas na legislação por Medidas Provisórias que restaram com vigência encerrada por decurso de prazo sem análise pelo Congresso Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação nº. 2101/2021 (e-fls. 45.577) foi expedida para cientificar a recorrente do acórdão proferido, tendo sido recebida na caixa postal em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 26/07/2021 (e-fls. 45.581).

Em 25/08/2021, foi apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 45.585/45.658), com os argumentos assim sintetizados:

- 1) **Preliminarmente**, alega que o auto de infração é nulo em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para validar o lançamento tributário e ofensa ao princípio da verdade material;
- 2) **No mérito**: defende a regularidade dos pagamentos efetuados a título de PLR e a não incidência das contribuições previdenciárias,
- 3) Sustenta que, de acordo com o entendimento do STF, as normas relativas à imunidade devem ser interpretadas de acordo com o critério finalístico, pois visa a melhorar as condições socioeconômicas dos empregados mediante sua participação no capital;

- 4) Afirma que os Acordos Coletivos de PLR e as Convenções Coletivas de Trabalho firmados atenderam ao desígnio constitucional, pois promoveram a integração entre trabalho e capital, concedendo relevante parcela dos resultados auferidos aos empregados e em nada substituindo o seu salário;
- 5) Defende a regularidade quanto à assinatura dos planos, ressaltando que os pagamentos realizados em fevereiro de 2015 referiram-se ao plano de 2014, e que os pagamentos feitos em novembro de 2015 estavam atrelados à antecipação prevista na respectiva CCT PLR 2015, a qual, entretanto, já se encontrava vigente, tendo sua assinatura ocorrido em 17/11/2015 e o pagamento realizado em 27/11/2015;
- 6) Argumenta que a Lei nº. 10.101/2000 não fixou prazo específico para a data de conclusão das negociações e o pagamento e traz jurisprudência do CARF sobre o tema;
- 7) Argumenta que as regras contidas nos Planos são claras e objetivas e que empregadores e empregados têm liberdade para fixar as regras de participação, forma de cálculo e aferição dos resultados, e que em todas as ocasiões foram assistidos pelos Sindicatos representantes dos empregados;
- 8) Argumenta que é inadequado considerar que todas as regras, metas, *target* e objetivos foram definidas exclusivamente pela Recorrente, sendo apenas consentido por todos esses entes sindicais, em detrimento dos empregados. Isto porque os detalhes podem ser tratados em documentos complementares;
- 9) Reitera que as Autoridades Administrativas não analisaram as Avaliações de Desempenho apresentadas em sede de fiscalização (constante das e-fls. 609/706 dos autos), e que por meio da verificação dos documentos é possível confirmar que as metas e a avaliação foram auferidas de forma conjunta entre os gestores e os empregados, passando por critérios quantitativos e qualitativos para se chegar no resultado de PLR a ser pago;
- 10) Destaca que a pactuação das metas entre empregados e gestores consta nos acordos coletivos, inclusive os critérios para determinação das metas qualitativas. A previsão de critérios envolvendo as metas qualitativas denota o caráter claro e objetivo dos planos, pois, ainda que haja um grau de individualidade na construção das metas – pactuado entre empregados e gestores –, as metas são definidas de acordo com regras claras e objetivas que constam nos acordos, não sendo arbitrárias;
- 11) Ressalta a similaridade dos critérios utilizados nos Acordos de PLR do ano de 2013 com os Planos de 2014 e 2015, relacionados ao presente caso (vide e-fls. 44.953/44.991), bem como a jurisprudência do CARF, que entende que não há que se falar em surpresa dos empregados quando os planos se sucedem sendo bem semelhantes;
- 12) Sustenta que ocorreu a efetiva negociação e participação da entidade sindical;

- 13) Defende que não teria ocorrido pagamento de PLR em substituição à verba salarial dos empregados e que a legislação não estabelece um teto para o pagamento de tais valores;
- 14) Esclarece o equívoco cometido pela D. Autoridade Administrativa, ao alegar o “desrespeito da BVF ao ACT PR 2015, Cláusula 7.2, que determina que o pagamento máximo a título de PLR não ultrapassará 35 (trinta e cinco) vezes o salário-base do empregado.” (p. 44 do TVF / fls. 44.545 dos autos), pois, como esclarecido inicialmente, para fins de análise dos “elevados valores” pagos a título de PLR, deve ser observado o Acordo Coletivo de PLR do ano-calendário de 2014, vigente para aquele período, segundo o qual podia ser feito pagamento máximo de 40 (quarenta salários), relativamente maior do que o limite de 35 salários previsto para o ACT PLR 2015;
- 15) Defende que informou corretamente em planilha as informações sobre os funcionários (i) desligados; (ii) afastados por auxílio-doença; (iii) afastados por acidente de trabalho; e/ou (iv) afastados por prorrogação da licença-maternidade/doação, que teriam recebido a PLR em razão da previsão para tal recebimento;
- 16) Subsidiariamente, requer a aplicação da inteligência da MP nº. 905/2019, e a aplicação da LINDB, fazendo prevalecer a autonomia entre as partes contratantes na elaboração do Plano de PLR;
- 17) Por fim, pleiteia o provimento integral do presente Recurso Voluntário e a reforma do acórdão recorrido, para que sejam cancelados os Autos de Infração em epígrafe, bem como exonerados os créditos tributários em cobrança.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 05/02/2024, foi juntada aos autos, Memorial pela recorrente, juntamente com cópias de decisões proferidas em processos judiciais na Justiça do Trabalho, que teriam reconhecido a validade dos planos de PLR e afastado a natureza salarial relativa aos pagamentos realizados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade

A recorrente alega que os Autos de Infração seriam nulos *em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para validar o lançamento tributário, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material*. Foram apontadas as seguintes fragilidades no procedimento de lançamento:

- 1) Análise dos documentos de forma equivocada: mesmo após o esclarecimento sobre a relação dos pagamentos de fevereiro com o Plano PLR de 2014, e o questionamento apresentado pela Delegacia de Julgamento na Resolução que determinou a diligência, a fiscalização manteve o posicionamento no sentido de que todos os pagamentos feitos em 2015 se referiam aos planos resultantes da Convenção Coletiva e Acordo firmado em 2015;
- 2) Interpretação indevida acerca da ausência de regras claras e objetivas nos Planos de PLR e ausência de intimação para esclarecimentos;
- 3) No que diz respeito à análise da pesquisa salarial como um dos componentes do cálculo da PLR, o Auditor Fiscal optou por utilizar a “ferramenta de pesquisa” do “Google”, ao invés de certificar com a Recorrente qual seria a fonte de dados. Tal fonte seria empresa especializada, que analisa todo o segmento financeiro, comparando os respectivos cargos, áreas de atuação, salários, dentre outras características de diversas empresas do segmento, para então ser utilizada como um dos componentes do Plano de PLR (vide fls. 44.886/44.952);
- 4) Apesar de a Recorrente ter esclarecido exatamente a situação dos funcionários que receberam PLR e no respectivo mês não receberam salário, por conta de: (i) desligamento; (ii) afastamento por auxílio-doença ou acidente; ou (iii) licença maternidade/doação, simplesmente optou o Auditor Fiscal em desconsiderar tais justificativas e, sem qualquer explicação, afirmar que a PLR estaria disfarçando um pagamento de remuneração variável “pelo sucesso nas operações que realizam”.

O lançamento se fundou na análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pela própria recorrente na fase de fiscalização, e por mais que tais entendimentos acerca dos fatos pudessem ter sido alterados com os esclarecimentos apresentados em Impugnação e com a realização da diligência fiscal, não correspondem a vícios de nulidade dos lançamentos.

O lançamento tributário, que em sua concepção ampla também engloba o procedimento que o precede, é considerado por Hugo de Brito Machado Segundo¹ como um ato de grande relevo promovido pela administração tributária. Isto porque, de acordo com o artigo

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 10. Ed. rev e atual. São Paulo: Altas, 2018.

142² do CTN, é procedimento destinado a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível, sendo ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal.

O entendimento do CARF tem sido no sentido de que, somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário³.

Verificando os lançamentos e o procedimento de fiscalização que o precedeu, não vislumbro nenhum vício capaz de macular o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte se manifestou durante todo o curso do processo administrativo, inclusive após a realização da Diligência Fiscal.

Ademais, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10⁴ e 11⁵ do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

³ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 29/02/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterá obrigatoriamente a disposição legal.

Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito--prejuízo.

Recurso especial provido. (9202-01.534 – 2ª Turma, CSRF, sessão de 09/05/2011)

⁴ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

⁵ Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

Dante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.2. Da necessidade de observância das regras legais para reconhecimento da imunidade da PLR paga

Sustenta a recorrente que a imunidade prevista para PLR, *trata-se de norma constitucional de eficácia plena, que independe de lei ordinária. A desvinculação da prestação paga a título de participação à remuneração é preceito constitucional, que não pode ser aviltado ou limitado pela lei, sendo inteiramente despicienda sua regulamentação* (e-fls. 45.398).

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da CR/88 determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena. O Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF⁶), confirmou o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

Tal previsão também consta da Lei n.º 8.212/91, que, seguindo os ditames constitucionais retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, *a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica* (§9º do art. 22 da Lei n.º 8.212/91).

Portanto, para que os valores pagos a título de PLR sejam excluídos do salário de contribuição, devem ser pagos de acordo com as determinações da Lei n.º 10.101/2000.

Não acolho, por essa razão, a tese suscitada.

3.2. Da Précia Pactuação dos Planos de PRL

A. Pagamentos realizados em fevereiro de 2015

A fiscalização entendeu que os instrumentos de negociação da PLR de 2015 tiveram vigência retroativa. A decisão de piso descreveu bem a controvérsia imputada pela fiscalização:

- 1) **Instrumentos de negociação com vigência retroativa:** O instrumento “CCT PLR 2015” (Anexo I) foi assinado em 17/11/2015, faltando pouco mais de um mês para o

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

⁶ Tese Tema 344: Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.”

término do ano de 2015; o instrumento “ACT PR 2015” (Anexo 2) foi assinado em 28/09/2015, faltando apenas três meses para o término do ano de 2015. A grande proximidade da assinatura com o término do ano impediu, de fato, que os segurados conhecessem as metas previstas. Ainda, eles somente teriam sido chamados a discutir e deliberar sobre o “ACT PR 2015” em 08/09/2015, por meio de Assembleia Geral Ordinária. Violação ao disposto no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/2000, no tocante à anterioridade mínima. (e-fls. 45.510)

A recorrente alegou em sua Impugnação, reiterou em sua Impugnação Complementar e também no Recurso Voluntário que os pagamentos teriam sido realizados **após a pactuação dos Planos de PLR**, sendo que os pagamentos realizados em **fevereiro de 2015** teriam sido promovidos em razão do **Plano de PLR de 2014**, com base na Convenção Coletiva de Trabalho de 2014, e não com base nos documentos de 2015. Vale o destaque:

53. No entanto, cumpre à Impugnante esclarecer fato de extrema relevância para o presente processo, qual seja, de que os Planos de PLR que ensejaram o pagamento do período de fevereiro de 2015 terem sido celebrados durante o período aquisitivo de 2014, conforme se observa dos arquivos anexos (Doc_Comprobatorio03).

54. Com efeito, durante o ano-calendário de 2014 a Impugnante estava sujeita às deliberações da Convenção Coletiva de Trabalho de 2014, celebrada entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (“CONTRAF/CUT”) e a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento, a qual, **dentre outras deliberações, previu as regras para pagamento de PLR do exercício 2014, estabelecendo como limite para pagamento a data de 02/03/2015** (vide fls. 540/544 dos autos): (Impugnação, e-fls. 44.802/44.803)

O esclarecimento feito pela recorrente em Impugnação levou à Diligência Fiscal. Contudo, mesmo com a informação e os documentos juntados aos autos, a fiscalização manteve o lançamento sob o argumento de que, quando da apresentação de respostas às intimações, a recorrente teria afirmado que os pagamentos feitos em 2015 teriam sido lastreados na Convenção Coletiva e Acordo formalizados em 2015, apesar de ter sido juntada a Convenção Coletiva de Trabalho de 2014. As conclusões da Diligência Fiscal foram as seguintes:

Comentário da Fiscalização em relação ao TIF nº. 1:

. Em resposta ao TIF nº. 1, a Empresa reapresentou o mesmo ACT PR 2015 (assinado em 28.09.2015), que já havia apresentado em resposta ao TIPF (Anexo 1) e também apresentou

a - Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva 2014/2015 - Participação nos Lucros e Resultados Celebrado entre FENACREFI - Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (representando os empregadores) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF/CUT (representando a categoria profissional), assinado em 24.10.2014, referente ao Ano Base 2014, doravante denominada “CCT PLR 2014 Aditiva” (Anexo 6).

Uma leitura mais superficial da frase que comece com "Itens 1.b), 1.c) e 1.d) Cópia digitalizada da Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva.....) poderá nos induzir ao erro de concluir que a CCT PLR 2014 Aditiva também foi utilizada como lastro para os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados ao longo de 2015. Obviamente, seria uma contradição da Empresa, visto que conforme já explicado no item referente ao TIPF, a própria Empresa apresentou planilha ilustrativa de que os pagamentos efetuados em 2015 tiveram como base Instrumentos de Negociação assinados em 2015.

. Porém, percebemos que a Empresa não está se contradizendo em momento algum, visto que utiliza o verbo lastrear no singular ("lastreou"), naturalmente, referindo-se ao ACT PR 2015, mencionado por último na sentença. Quanto ao CCT PLR 2014 Aditiva, **a Empresa está simplesmente informando que apresentou o documento, conforme solicitado na Intimação e nada mais.**

. Logo, não há dúvidas por parte da Fiscalização de que a CCT PLR 2014 Aditiva não foi utilizada como lastro para os pagamentos efetuados em 2015. Assim como também ficou nítido para esta Fiscalização que a Empresa não afirmou, tampouco insinuou, que teria utilizado a CCT PLR 2014 Aditiva para alguma finalidade de pagamento do PLR a seus empregados.

. Desta forma, ratificamos o entendimento de que, **tanto a Empresa quanto a Fiscalização, utilizaram o CCT PLR 2015 Aditiva** (e não o CCT PLR 2014 Aditiva) como lastro para os pagamentos efetuados em 2015. E, naturalmente, o ACT PR 2015 também, sobre o qual não pairam dúvidas. (grifos acrescidos)

Ora, mesmo que a recorrente tenha se equivocado e incluído na planilha elaborada a menção ao instrumento de negociação de 2015, em fase de Impugnação veio a esclarecer o equívoco e reiterar a apresentação do documento CCT 2014, celebrada entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro ("CONTRAF/CUT") e a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento, a qual, dentre outras deliberações, previu as regras para pagamento de PLR do exercício 2014, estabelecendo como limite para pagamento a data de 02/03/2015 (vide fls. 540/544 dos autos).

Também foram juntados aos autos, o Acordo Coletivo de Trabalho para o ano de 2014 (e-fls. 44.991 e ss), formalizado em 24/09/2014, e que previa que o pagamento da PLR se daria em 60 dias após o encerramento do exercício. Com o Recurso Voluntário foram juntados (i) Ata de Reunião realizada em 23/04/2014, contendo a exposição das pretensões para a negociação da PLR pagas em 2014 (e-fls. 45.780); e (ii) troca de e-mails entre a Recorrente e o sindicato, cujo tema trata-se do acordo a ser celebrado para o ano de 2014 (e-fls. 45.781/45.784).

Dessa forma, não vejo como ignorar os documentos juntados e a alegação da recorrente no que diz respeito ao pagamento realizado em fevereiro de 2015.

Sendo assim, como o trabalho fiscal destinou-se a analisar os pagamentos realizados com base na CCT PLR 2015 e no Acordo Coletivo de PLR de 2015, entendo que os valores pagos em fevereiro de 2015 devem ser excluídos do lançamento.

B) Pagamentos realizados em novembro de 2015

Os pagamentos realizados em **27/11/2015**, estavam atrelados à antecipação prevista na CCT PLR 2015, que já se encontrava vigente, tendo sua assinatura ocorrido em **17/11/2015**. Também já estava vigente o Acordo Coletivo de PLR do ano de 2015, assinado em **28/09/2015**.

Para a fiscalização a formalização dos acordos no decorrer do exercício não teria respeitado a Lei nº. 10.101/2000. Nas palavras da fiscalização:

. Partindo-se do princípio que o pagamento de PLR aos empregados de uma Empresa tem como premissa a motivação de seus colaboradores, é imprescindível que estes colaboradores tenham conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhes trazer

de retorno, isto é, quanto deverão se empenhar em suas atividades para que façam jus ao recebimento da PLR.

. Entretanto, atentemos para o fato de que tais Instrumentos de Negociação foram assinados durante o transcurso do período base (exercício de 2015, conforme consta na Cláusula I), isto é, o período a ser considerado para aferição do cumprimento das metas a serem atingidas e que determinarão ou não o pagamento a título de PLR aos funcionários da Empresa.

. No caso do ACT PR 2015, o Instrumento de Negociação foi assinado faltando apenas três meses para o final do ano de 2015, de forma que os empregados elegíveis ao pagamento da PLR tomaram conhecimento da meta a cumprirem apenas três meses antes do prazo final para o seu fechamento. Os empregados da Empresa foram chamados a discutir e a deliberar sobre este ACT apenas em 08.09.2015, data em que ocorreu a Assembleia Geral Ordinária (AGO) que lhe deu origem, como comprova seu Edital de Convocação, apresentado pela Empresa em resposta ao TIF nº. 1.

. Em relação à CCT PLR 2015, verificamos que o Instrumento de Negociação foi assinado faltando apenas um mês e meio para o término do período base (2015). Ou seja, os empregados, que teriam que cumprir determinada meta durante todo o ano de 2015, só ficaram sabendo qual era esta meta um mês e meio antes de findo o prazo para cumpri-la.

. Sem sombra de dúvida, podemos afirmar que, em ambos os casos, estamos diante de Instrumentos de Negociação com vigência retroativa, ou seja, não foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei, de modo que os empregados trabalhavam, por mais ou menos tempo, conforme o caso, sem prévio conhecimento das metas a serem atingidas.

A decisão de piso entendeu que a melhor interpretação da Lei nº. 10.101/2000 era de que as regras deveriam ser estabelecidas previamente ao período de aferição, senão vejamos:

Portanto, entendo que a intenção da Lei nº 10.101/2000, embora não tenha sido textualmente prevista, uma pena, e é isto que sustentam os partidários da terceira corrente (letra "c" acima), foi prever um efetivo atingimento de metas e resultados e que houvesse anterioridade suficiente para tanto, seja porque previstos antes do início do período de atingimento, seja porque, embora previsto no seu curso, como natural fruto de um efetivo processo de negociação, seria possível que ainda houvesse o seu atingimento, mas por ser possível em realidade, não por já se ter consolidado, no todo ou em grande parte, o resultado previsto.

Contudo, recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior se posicionou de forma diversa em caso semelhante ao presente, que versa sobre Convenções Coletivas de Trabalho que são meras reproduções das convenções dos anos anteriores. O Acórdão nº. 9202-010.625 foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO §3º, DO ART.78, DO RICARF.

Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto.

PLR. PACTO PRÉVIO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO.

É possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

No caso em tela, as Convenções Coletivas de Trabalho não tinham sido firmadas antes do período aquisitivo e a Câmara Superior entendeu que:

(...) é possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

O voto do Conselheiro Redator designado João Victor Ribeiro Aldinucci apresenta esclarecimentos sobre a relevância da Lei nº. 10.101/2000:

É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias. É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como a empresa, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores etc.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

(...)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira é rápida

compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “será objeto de negociação”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais. Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

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. Recurso especial negado. (CSRF, 2^a Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, ao passo que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

As questões fáticas atinentes ao caso concreto que estava sendo julgado também contribuíram para a leitura feita pela Câmara Superior, e entendo que também é possível verificar, no presente caso as seguintes semelhanças: (i) tratam-se de convenções coletivas firmadas pelos Sindicatos, (ii) tratam-se de planos bem semelhantes reiterados anualmente após a negociação. Segundo o raciocínio do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci:

Em primeiro lugar, trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais são firmadas por sindicatos dos empregadores e dos empregados, e não propriamente pela recorrente.

Dito de outra forma, sequer se poderia afirmar que a falta de formalização do pacto prévio seria um ato imputável exclusivamente à recorrente, tratando-se, sim, de questão afeta às discussões entre os sindicatos.

Em segundo lugar, restou demonstrado que as Convenções reproduzem as Convenções de anos anteriores (a exemplo de 2011 e 2012), as quais continham simples previsões de pagamentos de parcelas fixas, com simples atualizações, das parcelas fixas, de um ano para outro, de tal forma que havia, sim, previsibilidade, e não se poderia afirmar, como fez o Relator, que faltaria o requisito do incentivo à produtividade.

No presente caso, as Convenções apresentadas de 2014 e 2015 mostram-se semelhantes e numa leitura dos Acordos Coletivos PLR 2013 e 2014 também verifica-se que os percentuais de indicadores contidos nas tabelas, que instruem como se darão as Avaliações de Desempenho profissional são os mesmos, bem como os critérios qualitativos que são:

- Foco no cliente,
- Planejamento e organização,
- Orientação para resultados,
- Trabalho em equipe,
- Gestão de pessoas (somente para gestores).

Portanto, vê-se que os planos eram reiterados de um exercício para outro, o que evidencia que os empregados já possuíam conhecimento prévio dos seus termos, o que também já foi considerado por julgados do CARF⁷ como uma demonstração de que os trabalhadores tinham expectativa de manutenção das regras para os planos de PLR.

Vale ressaltar que, em outra oportunidade, a Câmara Superior entendeu que não afrontaria a Lei nº. 10.101/2000 a assinatura do Acordo no período de aferição, desde que tal formalização tenha se dado antes do pagamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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

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

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

⁷ Acórdãos CARF nºs 2401-004.218, de 08.03.2016, 2302-003.266, de 18.07.2014, e 2302-003.182, de 14.05.2014.

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. (Acórdão nº. 9202-010.352, Conselheiro Relator Designado Carlos Henrique de Oliveira, Sessão de 23/08/2022.)

Diante do exposto, entendo que (i) a Lei nº. 10.101/2000 não previa que o acordo de PLR devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, e não cabe à administração criar um requisito formal não previsto, (ii) que os planos previstos nas Convenções Coletivas e Acordos coletivos eram de conhecimento dos empregados, visto que continham critérios semelhantes desde 2013, e (iii) a formalização se deu antes do pagamento da PLR, razão pela qual, entendo que, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o plano de PLR de 2015 deve ser considerado como previamente pactuado.

3.3. Ausência de regras claras e objetivas

A fiscalização sustenta que as regras previstas nos Planos de PLR de 2015 não seriam suficientemente claras e objetivas. A decisão de piso ressaltou que a CCT PLR 2015 e a ACT PLR 2015 não estabeleceram critérios sobre índices de produtividade, qualidade ou lucratividade e programas de metas ou resultados, afrontando os critérios previstos na Lei nº 10.101/00, ainda entendeu que seria evidente a fixação unilateral do *target*, de modo que os empregados não teriam condições de saber o valor a ser atingido. Por estas razões, seriam devidas as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR.

A recorrente alega que a fiscalização extrapola ao interpretar os critérios de clareza e objetividade previstos na Lei nº. 10.101/2000, defendendo que os acordos deveriam ter seus termos respeitados e ressalta a liberdade de empregados e empregadores em fixar as regras de participação, forma de cálculo e aferição dos resultados, reafirmando que o Sindicatos representantes dos empregados teriam assistido a todas as negociações. A recorrente reiterou que o próprio CARF⁸ admite que as métricas de avaliação podem estar dispostas em instrumentos apartados.

A recorrente ainda esclareceu que as metas são definidas pelos empregados e seus gestores, passando pelos critérios quantitativos e qualitativos para se chegar ao resultado do valor a ser pago a título de PLR, e que as Avaliações de Desempenho apresentadas durante a fiscalização (e-fls. 609/706) foram criteriosas, e que os funcionários tinham conhecimento das regras de avaliação e do desempenho esperado.

A resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. 03 esclarece:

Item 1) Conforme previsto na Cláusula Primeira do Anexo I do ACT 2015, a participação nos resultados da BVF será obtida por meio de avaliação do desempenho do colaborador. Nos termos da Cláusula Quatro, o desempenho profissional será medido mediante a apuração de critérios quantitativos e qualitativos. Os critérios quantitativos são apurados pelo contrato de metas firmado entre o gestor e o empregado, sendo registrados os objetivos a serem alcançados de acordo com sua área e função. Os critérios qualitativos são apurados mediante avaliação das 5 (cinco) competências descritas no Anexo I do ACT 2015. Portanto, cada

⁸ Acórdãos nºs 9202-003.105, de 25.03.2014, 2302-003.586, de 21.01.2015, 2401-003.651, de 13.08.2014, 2403-002.979, de 11.03.2015, 2301-004.063 e 2301-004.051, de 14.05.2014, 2401-003.881 e 2401-003.882, de 10.02.2015, e 2402-003.500 e 2402-003.501, de 16.04.2013.

colaborador possui (i) metas individuais (assim entendidas aquelas alinhadas com seu gestor) e (ii) metas coletivas a serem atingidas para fins de participação nos resultados, sendo válido notar que, todas as metas são registradas no sistema de Avaliação e Desempenho, do qual o colaborador tem pleno acesso e registra sua ciência, conforme modelo indicado no Anexo I do ACT 2015. (grifos acrescidos, e-fl. 616)

Foram apresentadas duas Avaliações de desempenho de empregados para ilustrar a presença de regras e critérios claros e objetivos para o pagamento da PLR. Da leitura dos formulários de avaliação é possível verificar que as regras seguem critérios preestabelecidos e objetivos, mas também levam em consideração a avaliação dos gestores e dos próprios empregados, que têm a oportunidade de apresentar uma autoavaliação dos resultados alcançados.

Vê-se que o Plano de Metas Corporativo traz os critérios qualitativos expressamente previstos no Acordo, que são:

- Foco no cliente,
- Planejamento e organização,
- Orientação para resultados,
- Trabalho em equipe,
- Gestão de pessoas (somente para gestores).

Portanto, entendo que existem regras claras e objetivas, que as metas vinham sendo negociadas entre os empregados e seus gestores, os critérios adotados no acordo são similares aos anos anteriores e as avaliações realizadas eram criteriosas e documentadas pela empresa, indicando que os empregados tinham pleno conhecimento das metas a cumprir, conforme exige a Lei 10.101/2000.

Ademais, como se verá adiante, o Sindicato tinha conhecimento dos contratos de metas estabelecidos, razão pela qual, também no que diz respeito às regras claras e objetivas, discordo do entendimento da fiscalização e da decisão de piso.

3.4. Ausência de efetiva negociação e de participação efetiva da Entidade Sindical nas negociações

A fiscalização aponta que as regras do plano de PLR seriam impostas pela própria recorrente de forma unilateral, trazendo como exemplo a fixação do *target* individual dos empregados, e ainda que o Sindicato não teria participado de forma efetiva na negociação.

Também com relação a este ponto, entendo que assiste razão à recorrente.

Especificamente no que diz respeito ao acompanhamento pelo Sindicato das negociações, a resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. 03 assim destacou:

Feitos tais esclarecimentos, a BVF apresenta os contratos de metas dos colaboradores ID 15925 e 13044, conforme solicitado no item 1.A., e informa não ter havido participação do sindicato na contratação de metas individuais, não obstante, **os termos gerais sejam de seu conhecimento, conforme atestam as assinaturas e rubricas apostas no ACT 2015.** (e-fls. 616)

Entendo que os documentos apresentados mostram que as negociações ocorreram e eram acompanhadas pelo Sindicato, que tinham ciência das metas e critérios estabelecidos. A Ata de Assembleia (e-fls. 575) registrou o seguinte:

A estrutura do acordo manteve-se, com os mesmos critérios para avaliação e apuração. Aberto ao plenário para esclarecimentos, não foram suscitadas dúvidas. Na sequencia, apresentou-se aos presentes, a íntegra do Acordo do Programa de Participação nos resultados do exercício de 2015, que inclusive trata de autorização do desconto de 0,30% a ser efetuado na parte que cabe a cada um dos funcionários, em função da negociação coletiva realizada (...)

A desconfiança apresentada pela fiscalização e pela decisão de piso, no sentido de que *não se pode saber se o sindicato de fato as conheceu e as aprovou, ou, mais uma vez, limitou-se a assinar um instrumento que contenha a sua previsão, aceitando-a como "moeda de troca" pela celebração de PLR desvirtuada ("CCT PLR 2015")* (Acórdão e-fl. 45.544) é infundada e apenas restringe de forma indevida a consecução do Plano de PLR.

É importante mencionar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão do Ministro Benedito Gonçalves de agosto de 2020, referendada pela 1ª Turma em outubro de 2020, no sentido de que deve-se evitar um formalismo exacerbado na análise dos planos de PLR, principalmente no que diz respeito à negociação entre empregadores e empregados. No caso em tela discutia-se a participação do representante de forma remota, e concluiu-se que **o simples registro do acordo no Sindicato seria suficiente para comprovar que ocorreu a negociação necessária:**

"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

Analizando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597) [...] 10. Recurso especial não conhecido.

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010) De fato, a determinação legal de não incidência da contribuição previdenciária sobre referidos valores não está condicionada à fase interna da negociação, mas à sua efetiva ocorrência.

Eventual inobservância dos procedimentos estipulados pela Lei n. 10.101/2000, que, em tese, podem ser prejudiciais à categoria durante a negociação, como, p.ex., a participação "remota/não presencial/virtual" (etc) de seu representante, deve ser

invocada a tempo e modo próprios pela parte que se considerar prejudicada, mas não pode servir de pretexto para a incidência da contribuição previdenciária, mormente quando o negócio for submetido a registro, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000.

Considerado o entendimento de que "o registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada" (REsp 865.489/RS), deve-se reconhecê-lo como meio suficiente à demonstração de que os respectivos valores foram pagos em conformidade com a lei específica, como exigido pelo § 2º do art. 22 da Lei n. 8212/1991, uma vez que se caracteriza instrumento revelador da convergência de vontades.

(REsp n. 1.815.274, Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 12/08/2020.) (grifos acrescidos)

Diante do exposto, discordo do entendimento da fiscalização e da decisão de piso e entendo que os documentos apresentados nos autos mostram que ocorreu uma negociação para estabelecimento das regras dos Planos de PLR, e que tal negociação foi acompanhada pelos Sindicatos.

Ademais, conforme jurisprudência do STJ a respeito do tema, entendo que a Lei nº. 10.101/2000 apesar de sugerir como deve se dar a elaboração de regras claras não cria um rol exaustivo para a sua elaboração, ficando a critério dos envolvidos os termos da negociação.

3.6. Pagamento de PLR em substituição ao salário.

A fiscalização entende que a PLR pago aos funcionários da recorrente teria substituído a remuneração de seus empregados, afirmando que do *exame da Folha de Pagamento apresentada pela Empresa no formato do arquivo Manad, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em dezenas de vezes o valor do salário-base do próprio empregado, como pode ser observado na planilha abaixo, coluna 'PLR/Salário (nº. vezes)'*. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR excede em mais de quarenta vezes o salário-base do funcionário. (p. 44 do TVF/e-fls. 44.545 dos autos).

Com relação a este argumento, entendo que ele é imprestável para justificar a conclusão da fiscalização, pois a lei não estipula valor máximo a ser pago a título de PLR, e porque os pagamentos foram feitos de acordo com as regras estabelecidas no Acordo. O julgado abaixo ilustra posicionamento com o qual concordo:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descharacteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros. (Acórdão nº. 2402-

006.431, 2^a Seção/2^a Turma da 4^a Câmara, Relator João Victor Ribeiro Aldinucci, Processo nº. 16327.001312/2009-34, sessão de 04/07/2018).

Ademais, foram apresentadas cópias de decisões proferidas no âmbito da Justiça do Trabalho que, ao analisar os valores pagos a título de PLR, entenderam que tais valores não poderiam ser considerados como verbas salariais, o que reforça o entendimento aqui apresentado neste sentido.

Por fim, a fiscalização ressaltou que a PLR teria sido paga para funcionários que sequer receberam salários, ou seja, que teria sido paga a estes funcionários em **substituição** ao salário.

A recorrente enviou planilha (e-fls. 707) onde informou, que estes segurados estavam em uma das seguintes situações: (i) desligados; (ii) afastados por auxílio-doença; (iii) afastados por acidente de trabalho; e/ou (iv) afastados por prorrogação da licença-maternidade / doação. A referida planilha revela 6 funcionários afastados por auxílio-doença, 1 funcionária afastada por licença maternidade, 1 por força de acidente de trabalho e todos os demais teriam sido desligados. Este ponto também foi objeto de questionamento na Diligência Fiscal. Foi apresentada nova Planilha pela empresa (e-fls. 45365) que não trouxe informações adicionais para demonstrar que estes funcionários teriam direito ao recebimento da PLR.

Em análise das planilhas, a Delegacia de Julgamento confirmou que a empresa não comprovou que os pagamentos teriam sido feitos com base nas regras previstas na Convenção Coletiva e no Acordo.

Dante do exposto, entendo que a empresa não apresentou prova ou esclarecimentos precisos sobre o enquadramento dos funcionários constantes da planilha na condição de beneficiários dos valores recebidos a título de PLR, não se desincumbindo dos ônus da prova, de modo que não vejo como afastar a incidência das contribuições previdenciárias quanto a estes beneficiados.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, REJEITAR A PRELIMINAR de nulidade, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir os valores lançados, com exceção dos lançamentos relativos aos funcionários afastados, tendo em vista não estarem de acordo com as regras previstas na Convenção Coletiva.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente.

Como bem ressaltado pela Conselheira Relatora, o art. 7º, XI, da Constituição depende de regulamentação (RE 569.441, TEMA STF N° 344) e, uma vez descumprida a regulamentação legal, resta descharacterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo das contribuições, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, ou seja, a Lei nº 10.101, de 2000.

No caso concreto, a recorrente argumenta a observância da legislação de regência, bem como sustenta que os valores pagos do período de fevereiro de 2015 não se referem ao PLR de 2015, firmado em 28/09/2015, mas ao PLR de 2014. Este último argumento, estando alicerçado em indícios, ensejou a conversão do julgamento de primeira instância em diligência, tendo a fiscalização afirmado que efetuou o lançamento com base nos documentos e esclarecimentos prestados pela empresa durante o procedimento fiscal, em especial planilhas constantes dos Anexos 4 e 5 do Relatório de Diligência Fiscal.

As convenções e acordos coletivos de trabalho carreados aos autos indiciam que o pagamento de fevereiro de 2015 pode se referir ao PLR do período aquisitivo de 2014, contudo, durante o procedimento de fiscalização, a própria empresa vinculou tais pagamentos ao PLR firmado em 2015.

Nesse contexto, cabe à recorrente apresentar prova robusta no sentido de demonstrar que os valores pagos em fevereiro de 2015 foram aferidos segundo as regras do PLR de 2014. Não detecto, porém, tal prova. Não basta a apresentação das convenções e acordos coletivos de trabalho e os e-mails carreados a versar sobre tratativas, pois inconclusivos.

Considero que a solução da questão em tela demanda prova a evidenciar não apenas os pagamentos alegadamente feitos em relação aos períodos aquisitivos de 2015, mas também os feitos em relação ao período aquisitivo de 2014 e, em especial, prova robusta a demonstrar a correspondência desses valores pagos aos atinentes aos PLRs de 2014 e 2015, mediante prova individualizada, por trabalhador, a revelar às aferições e cálculos empreendidos para sua determinação em face das regras fixadas nas respectivas convenções e acordos coletivos de trabalho a regê-los.

Num primeiro momento, cogitei em nova diligência para a recorrente se desincumbir de seu ônus probatório de comprovar o alegado erro na prestação de esclarecimentos durante a fiscalização, mas também para possibilitar nova oportunidade de a recorrente demonstrar que as regras acordadas foram claras.

Contudo, nos debates acabei convencido de que, não tendo o PLR de 2015 fixado regras claras e objetivas, circunstância que aflora da simples leitura das mesmas (sendo

inequivocamente clara apenas a previsão de um valor mínimo a ser pago a título de PLR, mas independentemente de qualquer lucro ou resultado) e que compromete também os pagamentos efetuados em novembro de 2015, a decisão de converter o presente julgamento em diligência se consubstanciaria em providência meramente protelatória e a gerar nova oportunidade para produção de provas que já deveriam ter sido apresentadas pela recorrente.

Em outras palavras, se as regras fossem claras e objetivas, o contribuinte teria tido condições de demonstrar as aferições e cálculos cabíveis em face dos acordos e convenções coletivos de trabalho de 2014 e 2015 e a exata correspondência dos valores pagos em fevereiro de 2015 ao PLR de 2014 e não ao PLR de 2015, de modo a evidenciar o alegado erro material de ter prestado informações e esclarecimentos no sentido de vincular os pagamentos de fevereiro de 2015 ao PLR de 2015. Tal prova, contudo, não foi apresentada.

Os indícios apresentados durante o presente processo administrativo fiscal, inaugurado com a impugnação a alegar o erro, não são suficientes para se formar convicção quanto ao alegado erro, subsistindo a imputação de pagamentos efetuados antes da assinatura da convenção e do acordo coletivo de trabalho referentes ao PLR de 2015, bem como a constatação da ausência de regras claras e objetivas, restando violados os arts. 1º e 2º, §1º, da Lei nº 10.101, de 2000, elementos suficientes para, independentemente da análise de outras questões, concluir-se que não merece reforma a decisão recorrida.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro