



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721129/2015-78
ACÓRDÃO	2201-012.203 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED ESTADO DE SÃO PAULO – FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feita, que lhe deu provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO**Do Auto de Infração**

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 2388/2391):

Trata o processo em epígrafe de lançamento de contribuições previdenciárias patronais e de contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – (SAT/RAT), e de contribuições devidas a outras entidades e fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SEBRAE e SESCOOP), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

Relata a fiscalização que, em auditoria realizada na empresa, constatou-se que a mesma deixou de declarar em GFIP o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados. A divergência foi apurada na análise das folhas de pagamento, apresentadas pela empresa em arquivo digital padrão MANAD, e das GFIPs entregues, constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil na situação exportada.

A empresa apresentou GFIP para o ano calendário de 2011 de sua Matriz, enquadrada no CNAE preponderante 65.50-2/00, Planos de Saúde, sendo que informa nessas mesmas GFIPs o FPAS 515 e o código de Terceiros 4163, Salário Educação (2,5%), INCRA (0,2%), SEBRAE (0,6%) e SESCOOP (2,5%).

A análise dos documentos revelou que as diferenças de remuneração não declaradas correspondem a pagamentos efetuados a segurados empregados a título de “Participação nos lucros ou resultados – PLR, código da rubrica 430”, Participação Espontânea – código da rubrica 643” e “Abono de VT – código da rubrica 314”, a seguir descritos:

a) Participação nos lucros ou resultados – PLR, código da rubrica 430

A auditoria constatou que a empresa efetuou pagamento a seus empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a legislação em vigor, pelo que considerou os valores pagos como integrantes da remuneração paga aos segurados empregados.

Os valores foram pagos de acordo com previsão em Convenção Coletiva de Trabalho 2010 e Termo Aditivo a essa Convenção, celebrados entre o Sindicato Nacional das Cooperativas de Serviços Médicos - SINCOOMED e o Sindicato dos empregados de cooperativas médicas do Estado de São Paulo - SECMESSP, abrangendo o período de apuração dos exercícios de 2009 e 2010, e prevendo o pagamento da Participação nos Resultados até o final de abril de 2011.

Os valores pagos a título de PLR estão relacionados, por empregado, na planilha de fls. 1.539/1.547.

O Termo Aditivo examinado, apresentado pela empresa, abrange o período base dos exercícios de 2009 e 2010, e apresentam como "METAS", a serem atingidas, "a variação positiva entre os anos de 2009/2010 do Faturamento/Usuário, do Faturamento/Empregado, do Repasse aos Cooperados; a variação negativa entre os anos de 2009/2010 do Custo Indireto/Faturamento e a Assiduidade do empregado beneficiado", conforme sua Cláusula 3ª.

Observa a fiscalização que o acordo para pagamento da PLR deve estipular previamente metas claras e objetivas que devem ser apuradas e acompanhadas durante todo o ano a que se referem, para, se atingidas, justificarem o pagamento da participação, após a verificação do cumprimento desses objetivos.

Ocorre que o Termo Aditivo que definiu as metas foi assinado apenas em 14/12/2010, quando a empresa já possuía o conhecimento sobre o atingimento de tais "METAS" estipuladas, não podendo ser considerado previamente pactuado, conforme determina o Artigo 2º, parágrafo primeiro, inciso II da Lei nº 10.101/2000, que regula a matéria, estando, dessa forma, em desacordo com a legislação.

O não atendimento a qualquer um dos artigos, parágrafos ou incisos da Lei nº 10.101/2000, que rege a matéria, já descaracteriza o enquadramento dos pagamentos efetuados aos segurados empregados citados anteriormente como sendo "PLR" e, assim, foram considerados pela fiscalização como Salário, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

b) Participação Espontânea – código da rubrica: 643.

Trata-se de valor pagos a segurados empregados, como participação nos lucros ou resultados, previsto em Acordo Coletivo de Trabalho - ACT de 2011, celebrado entre a empresa, assistida pelo Sindicato Nacional das Cooperativas de Serviços Médicos - SINCOOMED, e o Sindicato dos empregados de Cooperativas Médicas do Estado de São Paulo - SECMESSP, relativo ao período de outubro de 2010 a setembro de 2011.

O ACT estabelece, na cláusula segunda, que "para a aferição do benefício será utilizado um mecanismo, a Avaliação de Desempenho Global, compostas pelos indicadores globais, de acordo com a Cláusula 4ª do acordo. Na sua Cláusula 4ª foram definidos em uma tabela os "Indicadores Estratégicos e Metas 2011".

Observa a fiscalização que o acordo para pagamento da PLR deve estipular previamente metas claras e objetivas que devem ser apuradas e acompanhadas durante todo o ano a que se referem, para, se atingidas, justificarem o pagamento da participação, após a verificação do cumprimento desses objetivos.

Entretanto, o ACT 2011 somente foi assinado em 30/09/2011, quando a empresa já possuía o conhecimento sobre o atingimento de tais "METAS 2011" estipuladas na Cláusula 4ª., não podendo ser considerado previamente pactuado, conforme determina o Artigo 2º, parágrafo primeiro, inciso II da Lei

nº 10.101/2000, que regula a matéria, estando, dessa forma, em desacordo com a legislação.

Os valores relativos à PLR foram incluídos em folha de pagamento do mês de outubro de 2011 como "Participação Espontânea – código da rubrica: 643", e estão relacionados, por empregado, na planilha de fls. 1.548/1.556.

O Acordo Coletivo de Trabalho de 2011, foi registrado apenas em 24/10/2011 e encaminhado ao Ministério do Trabalho e Emprego em 26/12/2011, quando o pagamento já havia sido realizado.

O não atendimento a qualquer um dos artigos, parágrafos ou incisos da Lei nº 10.101/2000, que rege a matéria, já descaracteriza o enquadramento dos pagamentos efetuados aos segurados empregados citados anteriormente como sendo "PLR" e, assim, foram considerados pela fiscalização como Salário, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Os valores pagos pela empresa a título das rubricas código 430 - "PLR" e código 643 -PARTICIPAÇÃO ESPONTÂNEA, foram devidamente contabilizados na conta contábil 5.01.02.01.01.02.01.01- EMPREGADOS - PART SOBRE O LUCRO.

c) Abono de VT – código da rubrica 314

(...)

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Relata a fiscalização que a empresa reiteradamente deixou de informar em suas GFIPs do ano calendário de 2011, em todos os meses, fatos geradores de contribuições previdenciárias, apurados na ação fiscal.

Em razão dos fatos relatados e do exame da documentação apresentada, estima-se presente o dolo do contribuinte, dolo este que quando não concorre para a desfiguração do fato gerador, atua no sentido de ocultá-lo da autoridade fazendária, ocasionando formalização de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, em tese, por crimes contra a ordem tributária, sonegação fiscal, e, em razão disso, a multa aplicada de 75% nos valores devidos apurados, foi qualificada em 100% (cem por cento), passando a ser de 150,00% (cento e cinquenta por cento), conforme determinado no artigo 35-A da Lei 8.212/91 introduzido pelo artigo 26 da Lei nº 11.941/09 que determina a aplicação do artigo 44 da Lei 9.430/96 nos casos de lançamentos de ofício de contribuições previdenciárias e de Terceiros.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração por via postal na data de 16/11/2015, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 1592, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1598/1634), na data de 17/12/2015 (fl. 1598), na qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos seguintes tópicos:

I – PRELIMINAR

I.1. Da Ausência de Crime contra a Seguridade Social;

II. – DO MÉRITO

II.1. Vale Transporte:

- (a) Da equivocada interpretação fiscal de que o pagamento se deu em pecúnia;
- (b) Da não incidência de contribuição previdenciária da empresa destinada a Seguridade Social, GILRAT e de Terceiros sobre Valores Pagos a Título de Vale Transporte;

II.2. Da Participação nos Lucros ou Resultados

- (a) Da imunidade de Contribuição Previdenciária destinada a Seguridade Social e a Terceiros sobre a Participação nos Lucros ou Resultados de Trabalhadores;
- (b) Dos fundamentos da Descaracterização da Participação nos Lucros ou Resultados de Trabalhadores;
- (b.1.) Da anterioridade do Acordo Coletivo e do 1º Termo Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho – Assinatura Antes do Efetivo Pagamento da Participação;

II.3. Do valor da multa e dos juros aplicados

- (a) Da inexistência de Prova de Dolo ou Fraude para atrair a aplicação de multa qualificada – controvérsia interpretativa da matéria envolvendo o Vale-Transporte e a Participação nos Resultados – Improcedência da Multa Qualificada de 150%;
- (b) Do caráter confiscatório da multa aplicada e desobediência ao princípio da capacidade contributiva;
- (c) Da impossibilidade de incidência da SELIC sobre a Multa de Ofício – Ausência de autorização legal.

Da Decisão em Primeira Instância

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO, em sessão realizada na data de 20/09/2016, por meio do acórdão nº 14-62.744 (fls. 2386/2419), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, para: (a) reduzir a multa de ofício aplicada, de 150% para 75%; (b) excluir da base de cálculo os valores pagos a título de vale transporte, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 2386/2387):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. CRITÉRIOS E METAS. CONHECIMENTO PRÉVIO AO PERÍODO DE APURAÇÃO.

A Lei nº 10.101/2000 traz intrínseca a exigência do conhecimento prévio sobre as regras e metas estabelecidas para a participação nos lucros ou resultados. O

pagamento de participação nos lucros e resultados sem que os trabalhadores tenham se envolvido no esforço para atingimento das metas não atende à intenção maior prevista na Lei nº 10.101/2000 e, estando em desacordo com os objetivos da Lei ou dos requisitos por ela exigidos, enseja a sua descaracterização, importando no seu reconhecimento como pagamento a título de prêmio ou gratificação.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Nos termos das orientações exaradas no Parecer PGFN/CRJ nº 189/2016 e no Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

nº 04, de 31/03/2016, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA FRAUDE, DOLO OU CONLUÍO.

A falta de declaração em GFIP, por si só, não é suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a demonstração da falsidade da declaração e o dolo específico de afastar ou reduzir a contribuição devida.

MULTA. CONFISCO.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo a autoridade administrativa afastar a incidência da lei.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador de tributo, e, caso esse tenha ocorrido, verificar se o lançamento está de acordo com a legislação aplicável. Assim, não há qualquer razão para pronunciamento da autoridade julgadora no que se refere a Representação Fiscal para Fins Penais, posto que esta trata de crime, ainda que em tese.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão de primeira instância na data de 30/11/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 2449), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2451/2479), na data de 21/12/2016 (fl. 2450), no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Participação nos Lucros e Resultados – PLR

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito constitucional dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da Constituição Federal 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.

Portanto, a não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida ocorrerá 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 na Lei n.º 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “j”, 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.

Assim, para que os valores pagos a título de PLR não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverão ser observados os requisitos e procedimentos estabelecidos em Lei Específica – Lei n.º 10.101/2000.

O artigo 2º da Lei 10.101/2000 determinou que o instrumento de negociação, a ser escolhido de comum acordo pelas partes envolvidas, pode ser: (i) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (artigo 2º, inciso I, com efeitos a partir de 1º de Janeiro de 2013); ou (ii) convenção ou acordo coletivo (artigo 2º, inciso II).

Em seguida, no §1º do referido dispositivo legal, preconiza que no plano acordado deverão constar regras claras e objetivas (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os mecanismos de aferição das

informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo).

A supracitada Lei traz, ainda, um rol exemplificativo de quais os critérios e condições que podem ser considerados no plano de pagamento da PLR: (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (art. 2º, §1º, I); e (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (art. 2º, §1º, II).

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

Ajuste prévio

No caso dos autos, a fiscalização considerou que os pagamentos efetuados pela Recorrente a título de PLR não atendem à legislação vigente, em breve síntese, **por não terem sido pactuados previamente**.

Tendo em vista que a recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 2400/):

No caso dos autos, temos o lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de participação dos empregados nos resultados da impugnante, uma Cooperativa que atua no ramo de planos de saúde.

A Auditoria considerou que os pagamentos efetuados pela impugnante a título de Participação nos Resultados não atendem à legislação que rege a matéria, por não terem sido pactuados previamente.

Em relação aos pagamentos efetuados a título de PLR – rubrica 430, em abril de 2011, o Auditor esclarece no Relatório Fiscal (fls. 1.558/1.570), que:

“O Termo Aditivo examinado, apresentado pela empresa, abrange o período base dos exercícios de 2009 e 2010, e apresentam como “METAS”, a serem atingidas, “a variação positiva entre os anos de 2009/2010 do Faturamento/Usuário, do Faturamento/Empregado, do Repasse aos Cooperados; a variação negativa entre os anos de 2009/2010 do Custo Indireto/Faturamento e a Assiduidade do empregado beneficiado”, conforme sua Cláusula 3ª.

*Ocorre que tal **Termo Aditivo, relativo ao período base de 2009 e 2010, foi assinado apenas em 14/12/2010**, quando a empresa já possuía o conhecimento sobre o atingimento de tais “METAS” estipuladas, NÃO PODENDO SER CONSIDERADO PREVIAMENTE PACTUADO, conforme determina o Artigo 2º, parágrafo primeiro, Inciso II da Lei 10.101/2000, que regula a matéria, a saber: (...)”*

Quanto aos pagamentos efetuados em outubro de 2011, a título de Participação Espontânea – código 643, a Auditoria traz as seguintes razões:

*“Ocorre que, da mesma forma que o 1º Termo Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho de 2010, examinado anteriormente, **tal Acordo Coletivo de Trabalho de 2011 somente foi assinado em 30/09/2011**, quando a empresa já possuía o conhecimento sobre o atingimento de tais “METAS 2011” estipuladas na Cláusula 4ª, NÃO PODENDO SER CONSIDERADO PREVIAMENTE PACTUADO, conforme determina o Artigo 2º, parágrafo primeiro, Inciso II da Lei 10.101/2000, que regula a matéria, já citado e transcrito anteriormente.” E conclui:*

Uma empresa que celebre um Acordo de PLR, relativo ao ano calendário de 2010, para efetuar tais pagamentos no ano calendário de 2011, deveria estipular previamente metas claras e objetivas que deveriam ser apuradas e acompanhadas durante todo o ano de 2010, para, se atingidas, justificarem o pagamento que deveria ser realizado apenas no ano calendário de 2011, após a verificação do cumprimento desses objetivos.

(...)

Por essas razões anteriormente citadas, por não atender o disposto na Lei 10.101/2000 que rege a matéria, consideramos os pagamentos realizados aos segurados empregados a título de “Participação nos Resultados - PLR”, código da rubrica de folha 430, e a título de PARTICIPAÇÃO ESPONTÂNEA, código da rubrica de folha 643, como sendo SALÁRIO, e, portanto, base de cálculo da previdência social, apurada a PARTE PATRONAL e de TERCEIROS, por reflexo, e lançada nessa Auto de Infração, conforme consta das planilhas digitais de apuração denominadas de ANEXO I, e também na planilha totalizadora denominada de ANEXO II, parte integrante desse Auto de Infração.

Está correto o entendimento da fiscalização.

A Lei nº 10.101/2000 tem como objetivo a “integração entre o capital e o trabalho” e o “incentivo à produtividade”, nos termos de seu artigo 1º, in verbis:

(...)

O objetivo da lei é a “integração entre o capital e o trabalho”, e “incentivo à produtividade”, e esse objetivo deve ser observado pelas partes na implantação dos programas de PLR, sob pena de descaracterização do instituto.

A Lei nº 10.101/2000, no artigo 2º, impôs diversos requisitos a serem observados pelo empregador para caracterizar e validar a participação nos lucros e resultados da empresa. Dispõe o referido normativo, in verbis:

(...)

A legislação exemplifica alguns parâmetros que poderão, a critério da empresa, ser adotados, tais como a estipulação de índices de produtividade, qualidade ou

lucratividade da empresa, ou programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Como explicitado no texto legal, tais parâmetros são facultativos. Não há, na Lei, regras detalhadas sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados.

Devem, entretanto, como já dito, observar os objetivos pretendidos pelo legislador – a integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, sob pena de desvirtuar a natureza da PLR.

A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado.

Nesse sentido, entendo que a Lei nº 10.101/2000 traz intrínseca a exigência do conhecimento prévio sobre as regras e metas que o trabalhador deverá observar e atingir para que faça jus à participação nos resultados.

Sobre a necessidade de definição e conhecimento prévio dos critérios da participação, Sergio Pinto Martins assim se posiciona:

Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa” (Martins, Sergio Pinto. Participação dos empregados nos lucros das empresas, 4ª ed. – São Paulo: Ed. Atlas, 2015, p. 150)

Assim, para cumprir com os objetivos da Lei, fazendo com que o trabalhador se sinta engajado no processo de trabalho, estimulado e empenhado ao atingimento de um objetivo comum, **faz-se necessário o conhecimento prévio do objetivo a ser alcançado e do quanto o seu engajamento, a sua dedicação, resultará em seu benefício na forma de participação nos lucros ou resultados.**

Com esse entendimento, é de se concluir que os pagamentos efetuados pela empresa, a título de participação nos resultados, não estão de acordo com os preceitos da Lei nº 10.101/2000, por ausência de conhecimento prévio por parte dos trabalhadores das regras e objetivos a atingir. **No caso, como veremos adiante, as regras, a definição dos critérios e metas foram definidas ao final do período de apuração das mesmas.**

Quanto à data de assinatura dos instrumentos de instituição da PLR, devo esclarecer, não tenho o entendimento de que o acordo deva, necessariamente,

ser assinado antes do exercício a que se refere, entretanto, resta claro que deve ser assinado com a anterioridade necessária para que os trabalhadores tenham as condições e o tempo suficiente para dimensionar o esforço necessário para atingir os objetivos propostos.

Exemplificando, situações há em que categorias profissionais tradicionalmente ajustam o pagamento de PLR por ocasião da data-base da categoria, no decorrer do ano, repetindo-se ao longo dos anos. Nesses casos, normalmente, tais categorias de trabalhadores tem a sua motivação, o seu incentivo à maior produtividade, na habitualidade do recebimento da PLR, que ano a ano se renova, orientando-se pelos indicadores usualmente utilizados. Os trabalhadores já têm a perspectiva (com algum grau de certeza) que sua representação sindical atuará para garantir a continuidade do benefício, em moldes semelhantes aos então vigentes, e, assim, direcionam seus esforços para o melhor desempenho ou produtividade daqueles indicadores.

Podem ocorrer, também, situações em que a negociação gire em torno da mudança da situação existente, a partir da qual se propõe como objetivo uma dada situação futura a ser atingida. Ou seja, parte-se da situação existente em determinado momento do ano, para uma mudança, com o empenho e esforço conjunto, atingir uma situação desejada ao final de um período (reversão de uma situação financeira negativa, ganho de mercado, redução de custos etc.).

Várias podem ser as situações possíveis, entretanto, entendo que os critérios e metas devem ser de conhecimento prévio dos trabalhadores, a tempo suficiente para que o seu empenho e maior esforço, altere o ritmo de produção e resultem em um resultado maior que o anteriormente esperado.

Definitivamente, não é o caso dos autos. **Ao estabelecer-se critérios e metas com o período de apuração já transcorrido, retira-se dos trabalhadores o seu poder de atuação para, com o seu esforço, garantir o direito à participação.**

Se o resultado já foi alcançado e é conhecido, não podemos considerar que há o incentivo à produtividade, mas sim um prêmio pelo resultado obtido.

Ao analisar os documentos apresentados, vemos que os critérios e metas foram estabelecidos ao final do período de apuração, conforme a seguir detalhamos.

Deve-se esclarecer, inicialmente, que a Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, assinada em 14/12/2009 (doc. Fls. 173/190), não pode ser considerada como o estabelecimento do direito à participação dos empregados nos lucros da empresa, eis que totalmente em desacordo com as disposições da Lei nº 10.101/2000.

Assim está redigida a cláusula 38ª da CCT:

Cláusula 38-. Fica convencionada a participação dos empregados nos resultados das cooperativas no exercício de 2010 que será paga até o mês de Abril de 2011 após a Assembleia Geral Ordinária de cada cooperativa.

§ 1º Os critérios para a participação dos empregados serão estabelecidos em comum acordo entre os Sindicatos signatários da presente convenção a partir das sugestões apresentadas e discutidas pelos representantes daquelas entidades classistas. Os sindicatos signatários se comprometem a reunir-se ao longo de 2010 para rever os critérios existentes para pagamento do benefício e criar um procedimento diferenciado para as Federações Intrafederativas não operadoras de planos de saúde.

§ 29. Os percentuais apurados incidirão sobre o salário base, mais o Adicional por Tempo de Serviço, do mês em que o benefício for concedido ao empregado. Vemos que, de fato, não há na CCT 2010 o estabelecimento de quaisquer regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo.

Ao convencionar a participação dos empregados, **a CCT 2010 simplesmente se limitou a uma promessa, vez que não estabelece as regras, condições ou metas para o seu recebimento e sequer quantifica o direito dos trabalhadores. Na prática, o parágrafo primeiro da cláusula 38ª remeteu para momento futuro a instituição do direito à PLR.**

Conforme estabelece o parágrafo 1º do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, as regras que fixam os direitos substantivos da participação e as regras adjetivas devem constar do próprio instrumento que instituir a PLR, o que não aconteceu. **Assim, a CCT 2010 não pode ser considerada com o instrumento que institui a PLR aos empregados da impugnante.**

Posteriormente, em **14/12/2010**, o Sindicato Nacional das Cooperativas de Serviços Médicos – SINCOOMED, e o Sindicato dos Empregados de Cooperativas Médicas no Estado de São Paulo – SECMESSP, **firmaram o 1º Termo Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho de 2010 (doc. Fls. 192/194), convencionando a participação dos empregados nos resultados das cooperativas entre os exercícios de 2009 e 2010, com previsão para pagamento até o mês de Abril de 2011.**

Os critérios estabelecidos para a aferição da participação nos resultados (faturamento, custo, assiduidade e repasse), consideram a variação (positiva ou negativa) entre os anos de 2009 e 2010 (cláusula 3ª do 1º Termo Aditivo).

Entretanto, **observa-se que o estabelecimento dos critérios e metas para percepção da participação ocorreu em 14/12/2010, a apenas 16 dias do final do período de apuração dos resultados, que se deu em 31/12/2010.**

Em 30/09/2011, a impugnante, assistida pelo Sindicato Nacional das Cooperativas de Serviços Médicos – SINCOOMED, e o Sindicato dos Empregados de Cooperativas Médicas no Estado de São Paulo – SECMESSP, firmaram Acordo Coletivo de Trabalho – ACT (doc. Fls. 195/197), no qual ajustaram a participação dos empregados nos resultados da empresa.

Estabelece a cláusula 3ª do ACT, a participação dos empregados nos resultados através dos Indicadores Globais (índices de produtividade), do período de Outubro de 2010 a Setembro de 2011, com pagamento em 01/11/2011. Os indicadores estratégicos e metas estão estabelecidos na cláusula 4ª do ACT.

O período de apuração da produtividade para a participação nos resultados de 2011 foi de outubro de 2010 a setembro de 2011, e o **ACT foi assinado no último dia do período de apuração, em 30/09/2011.**

Evidentemente, **nos dois casos não se pode falar em incentivo à produtividade. Repito, ao estabelecer-se critérios e metas com o período de apuração já transcorrido, retira-se dos trabalhadores o seu poder de atuação para, com o seu esforço, garantir o direito à participação. Se o resultado já foi alcançado e é conhecido, não podemos considerar que há o incentivo à produtividade, mas sim um prêmio pelo resultado obtido.**

Portanto, descumpre-se com os objetivos da Lei nº 10.101/2000, em especial ao incentivo à produtividade, tanto em relação aos pagamentos realizados com base no 1º Termo Aditivo à CCT 2010, como em relação aos pagamentos realizados com base no ACT 2011.

A mera celebração da CCT ou do ACT e o pagamento de participação nos lucros e resultados sem que os trabalhadores tenham se envolvido no esforço para atingimento das metas não atende à intenção maior prevista na Lei nº 10.101/2000, porque tal documento, em tal contexto, acaba por apenas simular a participação dos empregados nos resultados da empresa, verificando-se o instrumento de negociação como mero instrumento formal garantidor de prêmios.

Como previsto na legislação, a PLR, quando instituída de acordo com a legislação, é desvinculada da remuneração. Assim sendo, não sofre a incidência de contribuições previdenciárias e reflexos trabalhistas (13º salário, férias, DSR, Aviso Prévio). Os benefícios tributários e trabalhistas tem feito com que algumas empresas, visando somente a obtenção de redução indevida de custos, criem programas de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os princípios constitucionais e legais.

(...)

O pagamento de verbas a título de PLR, em desacordo com os objetivos da Lei ou dos requisitos por ela exigidos, enseja a sua descaracterização, importando no seu reconhecimento como pagamento a título de prêmio ou gratificação, tendo a fiscalização procedido corretamente ao considerá-los como salário, portanto, integrantes da remuneração dos empregados.

No presente caso resta patente que não se tratava de participação nos resultados da empresa, mas de prêmio, que ostenta nítida natureza salarial, e integra o salário de contribuição dos segurados empregados.

Sobre os prêmios, ensina Mauricio Godinho Delgado (Delgado, Mauricio Godinho. Curso de direito do trabalho, 5. ed. – São Paulo: LTr, 2006):

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa. O fato eleito como hábil a ensejar o prêmio tende a ser favorável ao empregador, porém vinculado à conduta do trabalhador ou grupo destes (produção e/ou produtividade; assiduidade; zelo etc.).

Concluindo, pelo aqui exposto, entendo que **a participação dos empregados nos resultados da empresa, não está de acordo com a Lei nº 10.101/2000 e, em consequência, as parcelas pagas a título de participação nos resultados integram a remuneração, sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias.**

Quanto à informação da fiscalização, quanto ao registro do ACT no Ministério do Trabalho, de se observar que ao artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, prevê o arquivamento do instrumento de acordo apenas na entidade sindical dos trabalhadores, ato que entendo superado, vez que referida entidade sindical é signatária dos instrumentos.

Assim, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

Incidência de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

O recorrente, pugnou, ainda, caso não sejam acolhidas as razões expostas no Recurso Voluntário, que seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre os valores da multa de ofício.

Entretanto, o pedido não comporta acolhimento.

Isso porque, forçosa a aplicação da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, que determina a incidência de juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Decisões administrativas e judiciais

A Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a

esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas