



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

**Processo n°** 19515.722975/2013-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.116 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de março de 2016  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)  
**Recorrente** BAIN BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2009

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). EMPREGADOS. PROGRAMA DE METAS DE ACORDO COM A LEI.**

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em conformidade com as diretrizes fixadas pela Lei 10.101/2000, não integra o salário de contribuição.

O acordo deve conter regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e o programa de metas precisa ser aferível. Caso haja resultado que interessa às partes pode ser utilizado percentual sobre o faturamento bruto, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PERFORMANCE. DESEMPENHO DE ATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Somente o nome da verba não caracteriza a remuneração decorrente do trabalho, é necessário observar a natureza da verba paga.

Fisco não caracterizou o suposto adicional de performance como substituto ou complemento da remuneração dos empregados e, portanto, não está em desacordo com a legislação, motivo da não incidência da contribuição previdenciária sobre essa parcela.

**ADICIONAL AO DIRETOR-GERENTE. PERCENTUAIS SOBRE HONORÁRIOS LÍQUIDOS DE NEGÓCIOS. DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.**

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de adicional sobre negócios a Diretor-Gerente, pelo fato de tal parcela não integrar a natureza da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), configurando evidente gratificação ou comissão sobre negócios.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo-se apenas o adicional do Diretor-Gerente. Vencidos os conselheiros Marcelo Oliveira, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos, que davam provimento integral ao recurso voluntário. O conselheiro Marcelo Oliveira apresentará Declaração de voto.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, incluindo o adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho (Auto de Infração DEBCAD 37.146.003-4) e as contribuições devidas aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (Auto de Infração DEBCAD 37.146.004-2), incidente sobre remunerações de segurados empregados, no período relativo às competências 06 e 12/2009.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), em desacordo com a legislação (Lei 10.101/2000).

Esse Relatório Fiscal informa, ainda, que:

1. nos Acordos de 2008 e 2009 há a indicação da ausência de participação do Sindicato nas reuniões para a Discussão do Plano, o que ocorreu foi anuência em momento posterior, nas atas de ambos ficou anotado o texto: “(...) o representante do Sindicato informou que não poderia comparecer. Ficou assim acordado que as regras dos planos serão encaminhadas à entidade”;
2. o pagamento do PLR ocorreu mediante Avaliação de Desempenho Pessoal levando-se em consideração fatores individuais e coletivos de acordo com as regras especificadas no Anexo 1, Anexo 2 e Anexo 3 dos Planos 2008, 2009 e Aditivo 2008 e demonstram que a empresa utilizou-se de Avaliações de Desempenho com Propostas de Julgamentos subjetivos através de Apreciações, Conceitos e Consensos, ou seja, pessoas expressando opiniões segundo critérios de conveniência, contrariando as normas preconizadas na Lei 10.101/00;
3. nos acordos de 2008 e 2009, Anexo 1, há outra evidência de ausência de atendimento ao preconizado na Lei 10.101/00. A empresa oferece com caráter de “bônus” aos Gerentes e Consultores, especificados no Anexo, o Adicional de Performance em função da margem bruta da empresa em relação ao orçamento;
4. a empresa, em 01/07/2008, criou o cargo de Diretor-Gerente, nomeado de VP - Vice-Presidente, e através de um Aditivo ao Acordo de 2008 ofereceu um adicional com base nos Honorários Líquidos oriundos de projetos, variável entre 3% a 7%, com exclusão dos demais empregados desta remuneração variável, demonstração evidente de tratar-se de Bonificação a ocupantes do cargo criado.

Passo a passo, o Relatório Fiscal concluiu nos seguintes termos:

*“A Lei nº 10101/00 determina que nos instrumentos originários da negociação entre empregados, sindicato e empresa devem constar regras CLARAS E OBJETIVAS quanto à fixação dos DIREITOS SUBSTANTIVOS (quais serão os benefícios), da PARTICIPAÇÃO (o quanto deve contribuir individualmente, cada empregado, perante o coletivo) e das REGRAS ADJETIVAS (quais são as metas a cumprir individualmente perante o todo).*

*Para tanto a empresa deveria utilizar-se de mecanismos de aferição com critérios e condições OBJETIVAS de índices de produtividade ou lucratividade e programa de metas e resultados.*

*Os planos verificados apresentam distorções nas fixações dos Direitos, nas atribuições de Participações e nas Regras Adjetivas, a empresa criou situações a parte do legalmente determinado e, desta forma, apuramos os valores pagos ou creditados na Folha de Pagamento, no período de 2009; sob o Título de Participação Resultados, e efetuamos o Levantamento PR.”*

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 10/12/2013 (fls. 01 e 706).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. houve a assistência do sindicato nos Acordos de PLR de 2008 e 2009;
2. o maior equívoco cometido pela fiscalização em seu relatório é o representado na afirmação de que os Acordos de PLR da Impugnante não possuiria regras claras e objetivas, pois teria se utilizado de avaliações de desempenho com julgamentos subjetivos, através de apreciações, conceitos e consensos, aplica critérios de conveniência. Contudo, as alegações da fiscalização não refletem realidade e a melhor interpretação da Lei nº 10.101/00;
3. o Fisco criou um critério ausente da Lei 10.101/2000, para criticar os planos de PLR da empresa, aduzindo que os limites da participação dos empregados foram determinados em escalas, com desproporcionalidade, como se tal fato fosse proibido e assim pudesse descaracterizar a participação negociada entre empresa e empregados, devidamente assistido pelo Sindicato. Nesse aspecto informa que os empregados empresa foram divididos em grupos homogêneos, de acordo com a senioridade, exatamente porque a exigência de competências aumenta de acordo com o cargo do empregado avaliado (considerando sua responsabilidade e inclusive os riscos que assume perante os clientes);
4. com relação aos adicionais de performance, registra que esses "Adicionais" da PLR visam, em linha com o espírito do que foi negociado pelas partes, a balancear a avaliação da colaboração dos profissionais do mais alto gabarito da empresa, caso dos Gerentes, Consultores e especialmente Diretor Gerente, que além das metas

qualitativas precisam ser avaliados pela geração de negócios e atração de clientes. É por este motivo que, em acordo com as partes (empresa, empregados e Sindicato) na forma da lei, a empresa estabeleceu metas de rentabilidade pelos novos projetos que tais profissionais foram capazes de atrair e gerir no período de apuração. Em resumo, além da avaliação qualitativa de suas competências, tais empregados também foram avaliados, matematicamente, pela geração de negócios e clientes, pois a função por eles exercida permitia a eleição de tal fator como determinante na definição da parcela de PLR;

5. no caso do Adicional de Performance, as regras e critérios eram bastante claros e se amoldavam perfeitamente à Lei 10.101/2000. No caso do Aditivo ao Acordo de 2008, é bastante lógico que a criação de um cargo de Diretor Gerente (equivalente a Vice-Presidente), dada a responsabilidade de seus ocupantes com o negócio da impugnante, gerasse a estipulação de regras específicas para a participação nos resultados. E as regras, acordadas entre a empresa, empregados e com a anuência do representante do Sindicato, também eram bastante claras e, até mesmo matemáticas;
6. em resumo, o Diretor Gerente teria direito a uma participação nos resultados equivalente a: (i) 3% dos honorários líquidos dos projetos em que trabalhar na consultoria ao cliente; (ii) 4% dos honorários líquidos dos projetos que tiver vendido para os clientes, mas não trabalhado diretamente; e (iii) 7% dos honorários líquidos dos projetos que tenha vendido e trabalhado na consultoria ao cliente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP – por meio do Acórdão 14-50.287 da 16ª Turma da DRJ/RPO (fls. 1049/1093) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, e concluiu pelo afastamento dos seguintes argumentos apontados pela fiscalização: (i) ausência de participação do Sindicato nas negociações; (ii) ausência de regras claras e objetivas; (iii) injustificada desproporcionalidade entre os valores distribuídos aos empregados; e (iv) responsabilidade tributária. Restando ementado da seguinte maneira:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2009*

*PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. ATUAÇÃO SINDICAL REMOTA E POSTERIOR À PACTUAÇÃO. ADOÇÃO DOS EXPEDIENTES NECESSÁRIOS À PARTICIPAÇÃO EFETIVA DO ENTE SINDICAL.*

*Não infringe a legislação de regência os pagamentos realizados a título de participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa sem a atuação do sindicato contemporaneamente à reunião de pactuação, desde que o contribuinte tenha adotado os meios adequados a comunicar previamente o sindicato a se fazer presente na reunião, e este tenha optado pelo acompanhamento*

*remoto e análise posterior do termo ajustado após sua pactuação.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS SEGURADOS. ISONOMIA.***

*A avaliação de desempenho individual e em equipe constitui-se em critério válido à aferição da qualidade e produtividade dos segurados empregados, ausente outro critério mais adequado à verificação do merecimento dos mesmos, no que tange à empresa cuja atividade é a prestação de serviços estratégicos.*

*A legislação da Participação nos Lucros e Resultados não exige estrita observância da isonomia em relação a segurados que se encontrem em situações concretas diferenciadas, havendo que se observar o regime de remuneração por competências como fato justificador do tratamento distinto entre segurados que se encontrem em situações diversas pela complexidade dos cargos que ocupam.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE METAS A SEREM ATINGIDOS.***

*Não configura participação nos lucros e resultados, mas sim remuneração variável, sujeita a tributação, os valores pagos por força de avaliação de desempenho dos segurados, enquanto fruto de seu próprio trabalho normal, sem que se tenha a previsão de metas para a empresa, seja a título de lucro ou resultado.*

*A perfeita integração capital-trabalho pressupõe que haja a previsão de um resultado a ser atingido tanto pelos segurados como pela empresa, como forma de motivação ao incremento da atividade empresária e à remuneração dos segurados.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE GERENTES. ADICIONAL DE PERFORMANCE. DISSOCIAÇÃO DO RESULTADO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.***

*Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de adicional de performance a diretores e gerentes, quando tal adicional se encontra desvinculado de metas a serem atingidas ou é pago, ainda que com redução, no caso de redução do faturamento da empresa.*

*Hipótese na qual não se configura a natureza da Participação nos Lucros e Resultados pela ausência de vinculação da avaliação de desempenho a fatores que justifiquem tratamento diferenciado em relação a determinados segurados.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE DIRETOR GERENTE. PERCENTUAIS SOBRE HONORÁRIOS LÍQUIDOS DE NEGÓCIOS. INCIDÊNCIA.***

*Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de adicional sobre negócios a Diretor Gerente, pelo fato de tal parcela não integrar a natureza da Participação nos*

*Lucros e Resultados, configurando evidente comissão sobre negócios.*

**RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. DISTINÇÃO DE PERSONALIDADE.**

*A permanência dos sócios no Relatório de Vínculos não atribui, por si só, responsabilidade alguma aos mesmos, mas indica quais as pessoas físicas que compõe o quadro societário da sociedade empresária.*

*É perfeita a distinção que se faz entre a pessoa jurídica empresária e os sócios que, mediante acordo de vontades, a constituem.*

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIAS DAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO. CRIME MATERIAL. SOBRESTAMENTO DA REPRESENTAÇÃO ATÉ EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.**

*As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento carecem de competência no tocante ao cabimento material ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais.*

*Nos delitos materiais, como a sonegação de contribuição previdenciária, o prosseguimento da Representação Fiscal Para Fins Penais depende do exaurimento da instância administrativa, da qual resulte a constituição definitiva do crédito tributário. Até este momento, embora lavrada, fica acostada aos autos do processo administrativo tributário, aguardando seu desfecho.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.”*

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação, frisando que:

1. a autuação fiscal nada dispôs acerca de estabelecimento de meta pela empresa, sendo que esta seria uma das razões para a manutenção do crédito pela DRJ; e
2. com relação aos adicionais de performance, o argumento de que os adicionais pagos aos gerentes e diretores tratariam de bônus por função ou de negócios em favor da empresa não pode prosperar na mediada em que: (i) a Lei 10.101/2000 não veda a adoção de metas exclusivamente individuais, ao revés, permite a adoção de qualquer meta que almeje o incremento da produtividade; (ii) a adoção de critérios distintos por cargo não contraria a Lei 10.101/2000, pois foi objeto de negociação entre as partes; e (iii) é lógico e racional atribuir uma parcela maior de PLR aos seus empregados envolvidos diretamente com a geração dos resultados almejados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

**DO PROGRAMA DE METAS**

No Relatório Fiscal, o Fisco concluiu que a empresa deveria se utilizar de mecanismos de aferição com critérios e condições objetivas de índices de produtividade ou lucratividade e programas de metas e resultados, nos seguintes termos:

*“A Lei nº 10101/00 determina que nos instrumentos originários da negociação entre empregados, sindicato e empresa devem constar regras CLARAS E OBJETIVAS quanto à fixação dos DIREITOS SUBSTANTIVOS (quais serão os benefícios), da PARTICIPAÇÃO (o quanto deve contribuir individualmente, cada empregado, perante o coletivo) e das REGRAS ADJETIVAS (quais são as metas a cumprir individualmente perante o todo).*

*Para tanto a empresa deveria utilizar-se de mecanismos de aferição com critérios e condições OBJETIVAS de índices de produtividade ou lucratividade e programa de metas e resultados.”*

A delegacia de primeira instância afastou os argumentos apontados pela fiscalização de: (i) ausência de participação do Sindicato nas negociações; (ii) ausência de regras claras e objetivas; (iii) injustificada desproporcionalidade entre os valores distribuídos aos empregados; e (iv) responsabilidade tributária. Restando ementado, no que interessa, da seguinte maneira:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2009*

*PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. ATUAÇÃO SINDICAL REMOTA E POSTERIOR À PACTUAÇÃO. ADOÇÃO DOS EXPEDIENTES NECESSÁRIOS À PARTICIPAÇÃO EFETIVA DO ENTE SINDICAL.*

*Não infringe a legislação de regência os pagamentos realizados a título de participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa sem a atuação do sindicato contemporaneamente à reunião de pactuação, desde que o contribuinte tenha adotado os meios adequados a comunicar previamente o sindicato a se fazer presente na reunião, e este tenha optado pelo acompanhamento remoto e análise posterior do termo ajustado após sua pactuação.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS SEGURADOS. ISONOMIA.***

*A avaliação de desempenho individual e em equipe constitui-se em critério válido à aferição da qualidade e produtividade dos segurados empregados, ausente outro critério mais adequado à verificação do merecimento dos mesmos, no que tange à empresa cuja atividade é a prestação de serviços estratégicos.*

*A legislação da Participação nos Lucros e Resultados não exige estrita observância da isonomia em relação a segurados que se encontrem em situações concretas diferenciadas, havendo que se observar o regime de remuneração por competências como fato justificador do tratamento distinto entre segurados que se encontrem em situações diversas pela complexidade dos cargos que ocupam.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE METAS A SEREM ATINGIDOS.***

***Não configura participação nos lucros e resultados, mas sim remuneração variável, sujeita a tributação, os valores pagos por força de avaliação de desempenho dos segurados, enquanto fruto de seu próprio trabalho normal, sem que se tenha a previsão de metas para a empresa, seja a título de lucro ou resultado.***

*A perfeita integração capital-trabalho pressupõe que haja a previsão de um resultado a ser atingido tanto pelos segurados como pela empresa, como forma de motivação ao incremento da atividade empresária e à remuneração dos segurados. (...)”*

Desse contexto, extrai-se que o motivo para a manutenção da PLR como verba integrante do salário de contribuição seria a ausência de metas a serem atingidas, seja a título de lucro ou resultado.

A Recorrente afirma que, na cláusula 3<sup>a</sup> do Termo de Participação dos Empregados nos Resultados, anos 2008 e 2009 (fls. 154/157 e 630/633), ficou estabelecida a meta a ser alcançada, pois existiria a previsão de um limite máximo geral de distribuição da participação relativo ao percentual de 70% do faturamento bruto da empresa.

Neste particular, entendo que assiste razão a Recorrente, pois a Lei 10.101/2000 permite a criação pelas partes (sindicatos ou comissões envolvidas e empregadores) de diversos **tipos de programas de metas**, de acordo com a atividade de cada empresa e segmento de produção, podendo abarcar inclusive o lucro ou determinado resultado, sendo que o faturamento poderia ser um resultado pretendido pela partes.

E, no caso dos autos, é forçoso afirmar que a cláusula 3<sup>a</sup> do Termo de Participação dos Empregados nos Resultados, anos 2008 e 2009, continha um índice de produtividade ou lucratividade e programa de metas de desempenho individual, levando-se em consideração fatores individuais e coletivos, conforme regras do Anexo 1 e de acordo com o modelo descritivo de avaliação dos Anexos 2 e 3 dos Termos ora citados, bem como continha a previsão **de um resultado submetido** ao limite máximo geral de distribuição da PLR ao percentual de 70% do faturamento bruto da empresa.

**Vejamos trechos do Termo de PLR para o ano de 2009 (fls. 154/157):**

*“CLAÚSULA 2ª - REGRAS GERAIS*

*As regras aqui definidas foram fruto da livre negociação entre a BAIN e a COMISSÃO, sendo claras e objetivas, acessíveis a todos os participantes, facilitando o controle e acompanhamento por parte dos mesmos.*

*A participação dos EMPREGADOS nos resultados da BAIN está condicionada às suas respectivas avaliações, de acordo com os fatores especificados nas cláusulas abaixo, os quais levam em consideração as competências que os EMPREGADOS devem possuir e desenvolver para melhorar os resultados da BAIN como um todo bem como os resultados da empresa.*

*(...)*

*CLÁUSULA 3ª - AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E REGRAS DE APURAÇÃO DO PPR*

*Todos os EMPREGADOS serão avaliados de acordo com seu desempenho pessoal, levando-se em consideração fatores individuais e coletivos, consoante as regras especificadas no Anexo 1 e de acordo com o modelo de formulário e descritivo de avaliação constantes dos Anexos 2 e 3.*

*Os valores bases de participação por nível são de ciência dos EMPREGADOS, conforme divulgado na época de sua admissão e nas comunicações individuais feitas ao final de cada ano, que passam a integrar o presente Termo para todos os fins de direito. O cálculo do valor a ser pago levará em conta os critérios para a avaliação de desempenho individual e os resultados da empresa, conforme as regras estabelecidas no anexo 1.*

*Esses valores de participação nos resultados, informados aos EMPREGADOS, poderá ser revisados mediante a superação das metas estabelecidas no Anexo 1 e conforme as regras ali definidas.*

***Fica, porém, estabelecido um limite geral de distribuição da participação relativa ao ano de 2009, qual seja, 70% do faturamento bruto da empresa.”***

O **ANEXO 1** do Termo da PLR (fls. 158/161) enumera as seguintes informações sobre a avaliação de desempenho:

*“1) Os critérios para avaliação de desempenho correspondentes a cada nível são:*

- 1. Adição de valor no Projeto*
- 2. Qualidade da interação/comunicação com o cliente*
- 3a. Qualidade do trabalho em equipe no projeto/cliente*
- 3b. Trabalho em equipe para a empresa*

2) Nos formulários específicos de avaliação de desempenho (Anexos 2 e 3), estão descritos os critérios e os conceitos atribuíveis aos empregados.

3) Nas avaliações de desempenho, poderá ser atribuído aos empregados um dos seguintes conceitos:

- CO (constantemente acima da média);
- FE (frequentemente acima da média);
- SC (atinge a média);
- IC (inconsistentemente abaixo da média); e
- NM (não atinge a média).

Os aspectos relacionados ao trabalho em equipe, além dos pontos elencados nos formulários que dizem respeito principalmente ao item 3a., incluem uma dimensão do item 3b., que diz respeito à contribuição para a empresa. Estes aspectos serão avaliados levando em consideração o nível de apoio dado ao desenvolvimento da empresa nas seguintes áreas:

- Desenvolvimento de Cliente
- Desenvolvimento de Prática
- Recrutamento
- Administração do escritório
- Relações Públicas/Atividades de Marketing

... omissis ...

5) O percentual de participação atribuído será uma função do percentual de avaliação para cada critério (de 0% a 150%, de acordo com a tabela abaixo), de acordo com os pesos acima especificados. O percentual de avaliação será aferido de acordo com o desempenho de cada empregado e calculado (também de acordo com os conceitos e percentuais da tabela abaixo) pelo grupo dos Diretores com a ajuda dos Gerentes, no caso de Consultores, Associados e Administrativos, e somente pelo grupo dos Diretores, no caso dos Gerentes.

... omissis ...

6) O percentual de avaliação dos Diretores e Diretores Gerentes bem como o valor da Participação será estabelecido pelo Diretor Geral Mundial, assistido pelo Comitê Mundial de Remuneração e pelos Diretores responsáveis pelo escritório de São Paulo, conforme processo descrito no Anexo 3.”

No mesmo passo, o **ANEXO 2** (fls. 162/163) traz os modelos de formulário de avaliação de desempenho dos gerentes, consultores, consultores associados e administrativos.

“Tópico: “Estrutura do trabalho”

*Quesitos: Assume a liderança; Gera hipótese efetiva e demonstra faro para valor; Planeja e gerencia processos eficientemente, baseado em answer-first approach.*

*Tópico: “Análise de alta qualidade”*

*Quesitos: Demonstra conhecimento e aplicação das ferramentas da Bain;*

*Executa análise competentemente.*

*Tópico: “Criação de soluções”*

*Quesitos: Atinge status de especialista; Entende o quadro como um todo;*

*Recomenda soluções realistas, baseadas na visão do negócio.*

*Tópico: “Cliente/Comunicação” – “Relacionamento com o cliente”*

*Quesitos: Entende o cliente; Constrói relacionamentos fortes, colaborativos com o cliente; Conquista a confiança e a credibilidade do cliente.*

*Tópico: “Cliente/Comunicação” – “Comunicação efetiva”*

*Quesitos: Comunica visão do negócios (conteúdo); Prepara apresentações de alto impacto (CFR); Participa efetivamente nas reuniões; Entrega apresentações eficazes (estilo).*

*Tópico: “Equipe” – “Equipe de trabalho”*

*Quesitos: Gerencia o tempo eficientemente; facilita a comunicação entre o grupo; Alavanca o tempo e as habilidades dos supervisores.*

*Tópico: “Equipe” – “Desenvolvimento profissional”*

*Quesitos: Utiliza e ministra treinamento e desenvolvimento eficientemente; Utiliza e ministra feedback eficaz; Motiva subordinados diretos.*

*Tópico: “Equipe” – “Princípios operacionais”*

O **ANEXO 3** (fls. 164/165) informa o processo de avaliação de desempenho dos Diretores. Descreve:

*“O processo de Avaliação de desempenho dos Diretores é um processo extenso envolvendo o Diretor Geral Mundial, o Diretor responsável pelo escritório de São Paulo, os Assessores e o Comitê Mundial de Remuneração.*

*Anualmente, todo Diretor deve completar e submeter para o Diretor responsável pelo escritório de São Paulo e ao Diretor Geral Mundial um Formulário de Auto-Avaliação e um Formulário de Avaliação do relacionamento e do impacto do trabalho, conduzido com cada cliente significativo. O Diretor*

*mais Sênior precisa submeter para o Diretor Geral Mundial e os revisores “terceiros” do Comitê Mundial de Remuneração uma avaliação que inclua as seguintes informações: os resultados do escritório de São Paulo abrangendo receitas e lucratividade do cliente, qualidade, relacionamento e impacto do nosso trabalho junto aos clientes, avaliações de desempenho individual e por equipe para cada Diretor. Além disso, um revisor “terceiro” deve se reunir com cada Diretor para discutir sua auto-avaliação. O Diretor mais Sênior de São Paulo e o revisor “terceiro” devem discutir as respectivas avaliações e chegar num consenso a ser submetido para o Diretor Geral Mundial e o Comitê Mundial de Remuneração.*

*O Diretor Geral Mundial e o Comitê Mundial de Remuneração determinam uma avaliação de desempenho consensual para cada Diretor conforme as seguintes métricas:*

*Qualidade dos resultados do trabalho junto ao cliente e qualidade dos relacionamentos com o cliente (isto é, relacionamento com o CEO vc. com o Presidente da Divisão, múltiplos relacionamentos durante o ano, referência e lucratividade do cliente);*

- Desenvolvimento e monitoramento pessoal;*
- Valores da equipe;*
- Contribuições individuais;*
- Contribuições com a área (Indústria ou Prática); e,*
- Resultado do escritório.*

*No caso de Diretores Financeiro e Administrativo, serão os dois Diretores mais seniores do escritório a determinar a avaliação de desempenho levando em conta o resultado do escritório, a qualidade dos controles e sistemas administrativos e financeiros do escritório e a contribuição dos Diretores Financeiro e Administrativo na gestão do escritório.*

*O percentual de Participação nos Resultados atribuído é uma função da avaliação com base em cada um dos critérios conforme determinado pelo Diretor Geral Mundial e pelo Comitê Mundial de Remuneração, e resulta no valor final da Participação nos Resultados que é informada ao escritório local anualmente.”*

Percebe-se, também, que o § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000 preconiza que as regras estampadas na concessão da PLR deverão ser claras e objetivas, além de facultar determinados critérios e condições para sua concessão. Assim, o rol veiculado nesse § 1º possui natureza exemplificativa e não taxativa ou exaustiva, já que o legislador utilizou a expressão “*podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições*”.

**Lei 10.101/2000:**

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

Ao estabelecer “entre outros” (artigo 2º, §1º Lei 10.101/2000), podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Percebe-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei 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. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa decorrente de seu faturamento. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro, ou nas suas receitas, que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa.

Como a Lei 10.101/2000 não faz previsões de metas individualizadas ou coletivas, entendo que, diante desse silêncio, a PLR poderá ser realizada de forma geral, por setores ou por cargos ou ainda de forma individualizada, variando conforme entendimento das partes envolvidas e desde que haja um fundamento para incentivar a produtividade e seja consubstanciado em regras claras e objetivas estipuladas no acordo.

Assim, o programa de metas poderá ser coletivo ou individual, podendo englobar lucros ou resultado, este, no caso dos autos, consubstanciado pelo faturamento da

empresa ou outro resultado qualquer, desde que seja desvincilhado do conceito de salário, prêmio ou gratificação.

Em nenhum momento o Fisco afirma ou encaminha que os valores foram pagos sem a observância do faturamento da empresa. Pelo contrário, os documentos juntados aos autos apontam que os valores pagos a título de PLR estariam limitados a 70% do faturamento bruto da Recorrente, decorrente de sua receita bruta, e observando a sua produtividade e a rentabilidade.

Conclui-se que, após a avaliação dos fatores individuais e coletivos, conforme regras do Anexo 1 e de acordo com o modelo descritivo de avaliação dos Anexos 2 e 3 dos Termos de Participação, a previsão de um limite máximo geral de distribuição da PLR ao percentual de 70% do faturamento bruto da empresa configura um programa de metas nos moldes do inciso II do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000. E nem poderia o Fisco criar metas específicas para o caso concreto, especialmente em sede de decisão de primeira instância, sob pena de violação ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*, e art. 150, I, ambos da CF/1988).

### DO ADICIONAL DE PERFORMANCE

O Relatório Fiscal aponta que a empresa oferece o adicional de performance em função da sua margem bruta em relação ao orçamento, com caráter de “bônus” aos Gerentes e Consultores, especificados no Anexo 1, nos seguintes termos:

*“Nos acordos de 2008 e 2009, Anexo 1, há outra evidência de ausência de atendimento ao preconizado na Lei nº 10.101/00. A empresa oferece com caráter de “bônus” aos Gerentes e Consultores, especificados no Anexo, o Adicional de Performance em função da margem bruta da empresa em relação ao orçamento.” (g.n.)*

A delegacia de primeira instância afirma que o Adicional de Performance configura mera remuneração sujeita à incidência de contribuições previdenciárias e não está inserido na natureza da PLR, pelos seguintes motivos:

*“Em primeiro lugar, referido adicional não conta com a previsão de metas específicas a serem atingidas. Ao revés, prevê até mesmo seu pagamento com redução no caso, por exemplo, da margem bruta da empresa ficar entre 5 a 20% abaixo do orçamento, apesar do item 08 estabelecer que “o valor base resultante da avaliação individual” “poderá ser majorado ou diminuído”, “se a Margem Bruta da empresa antes do pagamento das Participações, for maior que o orçamento”. Ou seja, mesmo no caso da margem ser inferior ao orçamento, em percentual acima de 20% o adicional é pago, porém com redução, o que revela que não se trata de uma participação efetiva nos lucros ou resultados, mas uma bonificação absolutamente desvinculada desta finalidade.*

*Além disso, a expressão “orçamento” tal qual posta no item 08 do ANEXO 1, indica que a mesma consiste no saldo residual decorrente da seguinte operação: LUCRO BRUTO = RECEITAS BRUTAS – IMPOSTOS – SALÁRIOS – DESPESAS. Ora, este tipo de operação não se coaduna à natureza da PLR, pois pressupõe, como já visto, o mero faturamento da empresa, sem a previsão de qualquer meta específica a ser atingida pelo*

*contribuinte, diante da qual se possa aquilatar da efetiva contribuição dos Gerentes.*

*Além disso, o tratamento diferenciado a Gerentes, por força do adicional de performance não se legitima diante do argumento de tratamento desigual de pessoas que se situem em realidades desiguais. Isto porque não há qualquer fator justificativo do tratamento desigual, capaz de amparar o tratamento desigual, que pode, frise-se, implicar em pagamentos majorados ou reduzidos da suposta parcela de participação.”*

Neste particular, o termo performance significa “realização, feito, façanha ou desempenho de uma determinada atividade”.

Como se constata da Lei 10.101/2000, não há regras detalhadas em seus dispositivos sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados, podendo os sindicatos envolvidos ou as comissões (artigo 2º, §1º, da Lei 10.101/2000) fixarem diversos critérios e condições para a concessão da PLR, dentro de seu âmbito de liberdade. Nesse sentido, o inciso I do §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000 permite inclusive que a condição para a concessão da PLR seja apenas o aumento da lucratividade da empresa ou outro índice de produtividade e, ao registra entre outros critérios e condições, **parece-me que abarca também a margem bruta em relação ao orçamento da empresa**, desde que não tenha caráter de substituição da remuneração dos empregados (art. 3º da Lei 10.101/2000).

No caso dos autos, entendo que o Fisco não caracterizou o adicional de performance como elemento de substituição da remuneração nem caracterizou o descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000, pois não demonstrou de forma concreta a situação fática do fato gerador (elemento material), não sendo suficiente a imputação genérica ou abstrata do fato. Além disso, aparentemente, o Fisco extraiu a incidência da contribuição previdenciária **apenas da leitura isolada** do item 08 do Anexo 1 do termo de PLR relativo ao ano de 2009, que assim prevê:

*“8) O valor base resultante da avaliação individual conforme critérios descritos acima, os quais forma informados aos empregados na época da admissão e/ou nas comunicações individuais feitas ao final de cada ano, poderá ser majorado ou diminuído, somente nos casos de Gerentes\*, e CTLs C5 a C8, conforme tabela abaixo e de acordo com o resultado da avaliação individual, se a Margem Bruta da empresa antes do pagamento das Participações, for maior que o orçamento, considerando lucro bruto em R\$ calculado como as receitas brutas menos impostos, menos salários e despesas: (...)”*

Nesse passo, o fato de estabelecer metas diferenciadas para gerentes e consultores, isso por si só, não descaracteriza a PLR, pois não seria adequado, ou mesmo isonômico, estabelecer metas iguais para aqueles que, em função do seu cargo, terão mais responsabilidade pelo resultado da empresa do que outros funcionários, desde que reste comprovada a participação do sindicato no estabelecimento das regras previstas nos acordos, que foi o caso dos autos. Dessa forma, o simples fato de haver no plano e metas diferenciadas de acordo com o cargo do segurado não está em desacordo com a Lei 10.101/2000.

Com isso, entendo que o Fisco não caracterizou o suposto adicional de **performance como substituto ou complemento da remuneração dos empregados e, portanto,**

não está em desacordo com a legislação, motivo da não incidência da contribuição previdenciária sobre essa parcela.

### **DO ADICIONAL AO DIRETOR-GERENTE**

O Relatório Fiscal aponta que a empresa oferece um adicional ao Diretor-Gerente com base nos honorários líquidos oriundos dos projetos, variável de 3% a 7%, nos seguintes termos:

*“A empresa, em 01/07/2008, criou o cargo de Diretor-Gerente, nomeado de VP - Vice-Presidente, e através de um Aditivo ao Acordo de 2008 ofereceu um adicional com base nos Honorários Líquidos oriundos de projetos, variável entre 3% a 7%, com exclusão dos demais empregados desta remuneração variável, demonstrando evidente de tratar-se de Bonificação a ocupantes do cargo criado.”*

Inicialmente, cumpre esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000.

#### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)*

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

*(...)*

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

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

*ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

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

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

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*

*(...)*

*§ 2º. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

Em termos gerais, o pagamento de PLR deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

1. deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;
2. os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;
3. **a concessão da participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;**
4. o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
5. a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano.

O aditivo firmado em 01/07/2008 (fls. 666/667) previa a concessão ao Diretor-Gerente de uma verba intitulada de adicional no valor da participação nos resultados, **definido em função dos honorários líquidos oriundos de projetos**, nos seguintes termos:

*“A partir de 1º de julho de 2008 foi criado um novo cargo na empresa chamado Diretor Gerente com atribuições distintas das de Gerentes e Diretores e, portanto, com um sistema de participação nos resultados diferenciado.*

*... omissis ...*

**Um adicional no valor da participação nos resultados será definido em função dos honorários líquidos oriundos de projetos, a saber:** até 3% sobre os honorários obtidos em projetos nos quais o Diretor Gerente tenha atuado somente como Diretor Gerente do projeto, até 4% sobre os honorários obtidos em projetos nos quais o Diretor Gerente tenha sido responsável pela venda do projeto, e ainda até 7% no caso de terem sido contempladas as duas situações descritas anteriormente.” (g.n.)

No caso em comento, entendo que esse adicional concedido ao Diretor-Gerente configura uma remuneração tributável nos mesmos moldes de uma gratificação ou comissão, pois o adicional está imbricado diretamente com os honorários percebidos pelo segurado, a teor do art. 3º da Lei 10.101/2000. Além disso, tal adicional não configura uma programa de meta ou índice produtividade ou lucratividade, mas sim um instrumento aleatório de majoração do salário do Diretor-Gerente e em desacordo com as regras previstas no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Dessa forma, é forçoso concluir que a verba intitulada pela Recorrente de adicional no valor da participação nos resultados, variável de 3 a 7%, é flagrantemente uma gratificação ou comissão atrelada a uma produtividade sem aferição de metas, e, por consectário lógico, configura-se como remuneração vinculada ao salário, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o artigo 201, §11<sup>1</sup> da Constituição Federal de 1988.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

A distribuição dos lucros ou resultados (PLR) exige o alcance de metas, e estas devem ser cumpridas pelos empregados para que façam jus ao recebimento de participação nos lucros ou resultados, fato este não evidenciado na concessão desse adicional ao Gerente-Diretor. Com isso, a Recorrente também descumpriu a regra prevista no §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, já que o instrumento de negociação coletiva deve constar, entre outras: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento – tal como o previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, ou qualquer outro tipo de acordo assinado com os sindicatos –, referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros, que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório (art. 123 do CTN). Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

<sup>1</sup> Artigo 201, §11, CF/1988: Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Diante do exposto – seja pelo descumprimento do art. 3º da Lei 10.101/2000 (adicional configurado como uma gratificação ou comissão), seja pelo descumprimento do §1º do art. 2º dessa Lei (não comprovação de atingimento de metas) –, os valores pagos a título de adicional ao Diretor-Gerente devem integrar o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para reconhecer que sejam excluídos os fatos geradores da PLR decorrentes da suposta ausência meta específica a título de lucros ou resultado e do suposto adicional de performance, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Declaração de Voto

Marcelo Oliveira - Relator

Com todo respeito ao nobre e competente relator, divirjo de sua conclusão quanto à incidência de contribuição sobre o adicional do Diretor-Gerente.

Para o nobre relator, conforme acima, deve ser tributado o adicional pelo seguinte motivo, como consta da conclusão de seu voto:

*"Diante do exposto – seja pelo descumprimento do art. 3º da Lei 10.101/2000 adicional configurado como uma gratificação ou comissão), seja pelo descumprimento do §1º do art. 2º dessa Lei (não comprovação de atingimento de metas) –, os valores pagos a título de adicional ao Diretor-Gerente devem integrar o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999."*

Já para o relatório fiscal (RF), acusação sobre descumprimento de obrigação tributária principal, há a seguinte fundamentação para a exigência do tributo:

**3- A empresa em 01/07/2008 criou o cargo de Diretor-Gerente, nomeado de VP- Vice-Presidente, e através de um Aditivo ao Acordo de 2008 ofereceu um adicional com base nos Honorários Líquidos oriundos de projetos, variável entre 3% a 7%, com exclusão dos demais empregados desta remuneração variável, demonstração evidente de tratar-se de Bonificação a ocupantes do cargo criado.**

*Do exposto conclui-se:*

*A Lei 10101/00 determina que nos instrumentos originários da negociação entre empregados, sindicato e empresa devem constar regras CLARAS E OBJETIVAS quanto à fixação dos DIREITOS SUBSTANTIVOS (quais serão os benefícios), da PARTICIPAÇÃO (o quanto deve contribuir individualmente, cada empregado, perante o coletivo) e das REGRAS ADJETIVAS (quais são as metas a cumprir individualmente perante o todo).*

*Para tanto a empresa deveria utilizar-se de mecanismos de aferição com critérios e condições OBJETIVAS de índices de produtividade ou lucratividade e programa de metas e resultados*

*Os planos verificados apresentam distorções nas fixações dos Direitos, nas atribuições de Participações e nas Regras Adjetivas, a empresa criou situações a parte do legalmente determinado c. desta forma, apuramos os valores pagos ou creditados na Folha de Pagamento, no período de 2009, sob o Título de Participação Resultados, e efetuamos o Levantamento PR.*

*Portanto, a empresa no ano de 2009 distribuiu Participação nos Lucros e Resultados aos Empregados em desconformidade ao determinado na lei 10.101 / 2000 e os valores consolidados neste Auto de Infração referem-se as remunerações pagas e não consideradas pela empresa como fato gerador previdenciário e não declaradas nas GFIPs cujo valores tributáveis foram apurados com base nos valores nominais; retirados das Folhas de Pagamentos, rubrica 1023, apresentados pelo..sujeito passivo...nos Arquivos..Digitais no formado do Manual de Arquivos Digitais (MANAD) os quais foram confrontados; com as guias de recolhimento e GFIPs."*

Em nosso entender, o Fisco justificou, fundamentou a tributação pela não extensividade a todos os segurados a serviço da empresa.

Repetimos o motivo fiscal:

*3- A empresa em 01/07/2008 criou o cargo de Diretor-Gerente, nomeado de VP- Vice-Presidente, e através de um Aditivo ao Acordo de 2008 ofereceu um adicional com base nos Honorários Líquidos oriundos de projetos, variável entre 3% a 7%, com exclusão dos demais empregados desta remuneração variável, demonstração evidente de tratar-se de Bonificação a ocupantes do cargo criado.*

Ora, não há, em lugar algum da Lei 10.101/2000, da Lei 8.212/1991 ou do Decreto 3048/1999 a obrigatoriedade de que pagamentos de PLR sejam extensivos a todos os segurados. Essa obrigatoriedade há em outras verbas, mas não nas verbas oriundas de PLR.

Se o legislador não criou essa condicionante, não há como a Administração Tributária criá-la, pois irá ferir o Princípio da Legalidade.

Não é demais lembrar que as pessoas (física e jurídicas) possuem o direito de realizar todos atos que não são vedados em Lei. Já a administração pública só pode realizar atos que estão previstos em Lei.

Essa premissa administrativa é, inclusive, ressaltada para a Administração Tributária, no CTN:

*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.*

Claro que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não só para constituir a exigência, mas também para não exigi-la. Ou seja, o Fisco só deve fazer o que está em Lei.

Portanto, com todo respeito ao relator, por não existir condicionante para a verba paga a título de PLR seja estendida a todos os segurados e por ser essa a motivação da acusação, dou provimento ao recurso, neste ponto.

Destaco que não cabe ao julgador, em respeito ao devido processo legal, fundamentar, agora, acusação que deveria estar fundamentada desde o início do processo, por isso deixo de fazê-lo.

### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em dar provimento ao recurso, nos termos do voto.

Marcelo Oliveira.