



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16327.720985/2017-05  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-011.025 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO CORRETORA DE VALORES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria do Recurso Especial sobre a qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, diante da ausência de divergência entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO DE PARCELAS FIXAS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101, de 2000.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

O acordo que prevê o pagamento a título de PLR em valor fixo, não atrelado a metas, índice de produtividade, ou a qualquer tipo de esforço esperado dos empregados, bastando para seu recebimento ser empregado em efetivo exercício na data ou período fixado no respectivo instrumento e a aferição de lucro pela pessoa jurídica, não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais superiores, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, conhecendo apenas da matéria “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”.

Vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos (relator), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que conheciam também da matéria existência de “regras claras e objetivas no Acordo de 2012”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso, Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício)..

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, contra o Acórdão n.º 2201-008.974 (e.fls. 873/893) da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de contribuições, referentes ao período de janeiro/2013.

Consoante o acórdão recorrido, trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização contra o sujeito passivo, que de acordo com o Relatório Fiscal, refere-se às contribuições sociais devidas pela pessoa jurídica (parte patronal e em função do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho – Gilrat) e aquelas destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - Salário-Educação e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra). A diferença apurada, que é objeto do Recurso Especial ora sob análise, refere-se a remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), considerada pela fiscalização como em desacordo com a legislação específica de regência de tais pagamentos.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 405/501, anexando documentos (e.fls. 502/588), onde, relativamente aos pagamentos a título de PLR, principia tecendo considerações acerca da Lei n.º 10.101, de 2000; sustenta ter cumprido todos os requisitos para a celebração dos instrumentos de negociação, com regras claras e objetivas, que respaldam os pagamentos efetuados; assim como, defende a possibilidade da coexistência de instrumentos de negociação coletiva com pagamentos cumulativos, desde que respeitada a periodicidade dos pagamentos.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), conforme decisão de e.fls. 593/635.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 643/704, onde volta a advogar ter cumprido todos os requisitos para a celebração dos instrumentos de negociação, com regras claras e objetivas, que respaldariam os pagamentos efetuados a título de PLR

A 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, sendo integralmente mantido o crédito tributário lançado, conforme o acórdão 2201-008.974, de 9 de agosto de 2021 (e.fls. 873/893), que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2013

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE.

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

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Cientificada da decisão da Turma Ordinária, que negou provimento ao recurso voluntário, a autuada apresentou os Embargos de Declaração de e.fls. 902/925, onde afirma que o acórdão embargado teria cometido erro de fato/lapso manifesto, ao partir da premissa (que classifica como equivocada) de que a autoridade fiscal lançadora teria suscitado, e a decisão de 1ª instância mantido, questionamento sobre os critérios de pagamento de PLR previstos na CCT/2012. Foi negado o seguimento aos embargos, nos termos do “Despacho de Admissibilidade de Embargos”, de e.fls. 982/986.

Após ciência do despacho de negativa de seguimento aos embargos, a contribuinte apresentou o Recurso Especial de e.fls. 995/1077, onde suscita divergência jurisprudencial quanto aos seguintes temas:

a) natureza da imunidade da PLR: onde argui que não deve a Lei nº 10.101, de 2000, ser interpretada de forma restritiva, não se aplicando o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966). Registra que tal discussão não seria meramente acadêmica, pois fixaria importante premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão no presente processo: “...notadamente porque, como se verá mais adiante, os motivos do ACÓRDÃO RECORRIDO para manter o lançamento não estão explícita e textualmente previstos na Lei nº 10.101/00 (tanto é assim, que há divergência jurisprudencial sobre as matérias), mas decorrem de uma linha de interpretação do que estaria por trás dos poucos artigos então existentes no referido diploma legal acerca dos requisitos da PLR.”

b) previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012; e

c) existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012.

Em Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial datado de 04/10/2022 (e.fls. 1321/1335) o então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, admitindo a rediscussão das matérias: **a) “imunidade da PLR”**, acatando o Acórdão n.º 9202-003.105 como paradigma; **b) “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”**, tendo como paradigmas os Acórdãos 2202-005.193 e 2202-005.192; e **c) “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”**, também como paradigma o Acórdão 2202-005.193. Ao que interessa à análise do presente Recurso Especial, os acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas:

Acórdão 9202-003.105

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

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 pagamentos igualitários a todos os empregados, 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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

Acórdão 2202-005.192

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.**

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.**

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

Acórdão 2202-005.193

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.**

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.**

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscreta e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as

partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

Cientificada do Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de e.fls. 1337/1348, onde cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consignando que referido tribunal superior já teria se manifestado no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR. Sustenta ainda que, no presente caso, o pagamento a título de PLR teria se dado em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não mereceria qualquer alteração no lançamento, devendo ser negado provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Conforme relatado, as matérias devolvidas para apreciação são: a) “imunidade da PLR”, b) “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”; e c) “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”.

### **Admissibilidade**

#### **a) “imunidade da PLR”**

Sustenta a recorrente que a PLR teria natureza de imunidade, não devendo a Lei n.º 10.101, de 2000, ser interpretada de forma restritiva, assim, não aplicável à espécie o disposto no art. 111 do CTN, que trata de hipótese de isenção. Entretanto, ainda segundo a recorrente, o acórdão recorrido teria concluído que, por ser a PLR uma isenção às contribuições, a Lei n.º 10.101/00 deveria ser interpretada restritivamente, com aplicação do art. 111 do CTN, inciso II, e

não de forma extensiva, como ocorreria nos casos de imunidade. Aponta como paradigma o Acórdão 9202-003.105, que teria concluído que o art. 7º, inc. XI, da Constituição da República trata de verdadeira imunidade (e não isenção), de forma que a interpretação da Lei n.º 10.101/00 deveria ser feita de forma extensiva e não com os rigores interpretativos insculpidos no citado dispositivo do CTN.

Destaco que a própria recorrente registra que tal discussão não seria meramente acadêmica, pois fixaria premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão. Nesse sentido a seguinte assertiva do Recurso Especial:

Neste particular, cumpre registrar que tal discussão não é meramente acadêmica, pois fixará importante premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão no presente processo, notadamente porque...como se verá mais adiante, os motivos do ACÓRDÃO RECORRIDO para manter o lançamento não estão explícita e textualmente previstos na Lei n.º 10.101/00 (tanto é assim, que há divergência jurisprudencial sobre as matérias), mas decorrem de uma linha de interpretação do que estaria por trás dos poucos artigos então existentes no referido diploma legal acerca dos requisitos da PLR.

Para melhor apreciação quanto ao conhecimento de tal matéria, oportuna a reprodução das ementas e excertos dos fundamentos dos acórdãos recorrido e paradigma:

Acórdão recorrido (2201-008.974)

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

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

**É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.**

(...)

VOTO

(...)

Assim, **o papel do Agente Fiscal**, do qual este não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional, **é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.**

No que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a **previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7ª) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil** listados no art. 3ª da Carga Magna.

(...)

Neste sentido, **o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00**, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

(...) (negritei)

Acórdão paradigma (9202-003.105)

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

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 pagamentos iguais a todos os empregados, 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.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

**Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias,** ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

(...)

VOTO

(...)

Com mais especificidade, em suma entendeu **a autoridade lançadora que tais verbas foram pagas em desconformidade à legislação de regência, notadamente Lei nº 10.101/2000,** diante da desproporcionalidade entre os valores pagos aos empregados e diretores e ausência de regras claras e objetivas.

(...)

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que **o Acórdão guerreado malferiu o regramento específico de tal verba, mais precisamente os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000,** bem como provas constantes dos autos, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada à contrariedade à lei arguida.

**Traz à colação os dispositivos legais que regulamentam a matéria, concluindo que a contribuinte não observou os pressupostos para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados** aos seus funcionários, de maneira a excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que **as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de**

aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

(...) (negritei)

A leitura dos votos do acórdão recorrido e paradigma, onde destaco os excertos acima, não demonstra a divergência suscitada pela contribuinte. A alusão de que o pagamento a título de PLR seria um benefício isentivo (recorrido), ou uma imunidade (paradigma), está no bojo dos elementos introdutórios dos respectivos votos, não se tratando propriamente de um fundamento das decisões. Trata-se de exercício antecedente à aplicação da norma ao caso concreto, onde o julgador busca elementos exegéticos para sua melhor interpretação, onde se busca a fixação de premissa a ser observada para a análise das matérias. Não obstante, como pode ser verificado, tanto na decisão recorrida, quanto no paradigma, o fundamento partiu do cotejamento entre a legislação que trata do pagamento de PLR (com destaque para a Lei nº 10.101/2000), confrontada com os fatos narrados pela autoridades fiscais lançadoras e os respectivos acordos coletivos. Nas duas situações há expressa manifestação das autoridades julgadoras quanto à necessidade de que as importâncias pagas a título de PLR estejam em conformidade com a legislação de regência do benefício. Nesse sentido, consta da ementa da decisão recorrida que: *“É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.”* A seu turno, na ementa do paradigma temos o seguinte *“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.”*

Preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), que na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção. A leitura dos recortes acima evidencia que não existe dissonância nas duas decisões, uma vez que ambas decorreram dos elementos materiais constantes dos correspondentes processos, posto que resultantes do exame das provas carreadas aos autos e baseadas no livre convencimento dos julgadores no exame desses documentos comprobatórios, confrontados com os comandos normativos.

Portanto, apesar de retratarem situações com similitude fática, a análise detalhada dos acórdãos recorrido e paradigma evidencia não se verificar situação autorizativa do seguimento de Recurso Especial, no que se refere à matéria “imunidade da PLR”, uma vez que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de apreciação de prova.

#### **Admissibilidade**

**b) “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”;**

**c) “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”**

As matérias relativas à previsão de pagamento de PLR em valores fixos e existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012, foram analisadas conjuntamente e compõem um mesmo fundamento da decisão recorrida, no sentido de que nos ajustes levados a termo não teriam sido identificadas tais regras claras e objetivas quanto ao pagamento da

Participação nos Lucros ou Resultados. Ao que interessa à análise de tais matérias no presente Recurso Especial, os acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas:

**Acórdão 2202-005.192**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

(...)

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

**Acórdão 2202-005.193**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

(...)

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro

não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

(...)

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

Entendeu-se no acórdão recorrido que a definição de valores mínimos de PLR, ou mesmo metas definidas pelo próprio avaliado, ou questões relacionadas a cumprimento de normas regulamentares internas, assiduidade, senioridade, compromisso com objetivos departamentais, ou mesmo a possibilidade de direcionamento discricionário de valores pela diretoria, sem critérios claramente definidos, demonstrariam falta de alinhamento dos valores pagos com a legislação que regula o instituto da PLR, por constituírem aspectos que não levariam a aumento de produtividade.

Afirma a recorrente, que tanto o acórdão recorrido, quanto os paradigmas relativos a tais matérias analisaram a mesma Convenção Coletiva de Trabalho de 2012 (CCT/2012) e chegaram a conclusões distintas. Constatou-se assim, a divergência suscitada, onde, diante de situações com similitude fática provieram conclusões opostas. Portanto, sendo tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial, relativamente aos temas: “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”; e “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”.

**Mérito – “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”**

Tendo sido vencido quanto ao conhecimentos da matéria “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”, passo à análise de mérito do tema: “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”.

Antes de adentrar propriamente ao exame do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe em sua defesa são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho. Sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Sustenta a recorrente que a previsão de pagamento de valores fixos predeterminados (parcela mínima) não violaria a Lei nº 10.101, de 2000. Transcrevendo trechos da CCT/2012, ressalta ainda que, não teria assegurado um valor mínimo fixo obrigatório e incondicional, uma vez que, contrariamente, haveria cláusula que, explicitamente, eximiria as empresas de pagarem a participação no caso de aferição de prejuízo. Assim, os valores previstos na CCT eram devidos apenas e tão-somente na hipótese de a empresa apurar lucro no exercício, estando, pois, a verba condicionada a critério global da empresa, futuro e incerto, caracterizando verdadeira participação nos lucros.

Argumenta que, ao contrário da conclusão do acórdão recorrido, a produtividade dos empregados teria sido devidamente incentivada pela CCT/2012, pois a mera expectativa de recebimento de PLR no caso de eventual apuração de lucro no ano de 2012 já incentivaria, por si só, a produtividade de todos os empregados envolvidos nas suas atividades, já que os seus trabalhos/serviços impactariam direta ou indiretamente no lucro. Para melhor compreensão e em homenagem ao contraditório, oportuna a reprodução dos seguintes trechos da peça recursal:

(...)

7.12. Ao contrário do que concluiu o ACÓRDÃO RECORRIDO, a produtividade dos empregados foi devidamente incentivada pela CCT/2012, pois a mera expectativa de recebimento de PLR no caso de eventual apuração de lucro no ano de 2012 já incentiva, por si só, a produtividade de todos os empregados envolvidos nas atividades da RECORRENTE (já que os seus trabalhos/serviços impactam direta ou indiretamente no lucro da empresa), não cabendo ao intérprete da Lei nº 10.101/00 fazer um juízo pessoal quanto à "dimensão" desse incentivo, por absoluta falta de amparo legal.

(...)

7.16. O fato de a CCT/02 estipular valores previamente definidos ("fixos") que somente serão devidos pela empresa se ela apurar lucro líquido no período-base e que, como visto, podem variar caso a caso, de modo a observar os limites e intervalos percentuais nelas previstos, em nada viola a Lei nº 10.101/00.

7.17. Ora, em nenhum dos dispositivos da referida lei consta regra que permitisse interpretação tão absurda e desconectada da realidade!

(...)

8.44. As atividades decorrentes do exercício ordinário do trabalho, a depender de como são prestadas pelos empregados, interferem positiva ou negativamente nos resultados globais da empresa, daí por que é plenamente válido e razoável que a avaliação quanto ao desempenho na execução dessas atividades seja utilizada como parâmetro em Acordos de PLR.

(...)

O inciso XI do art. 7º da Constituição da República preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. Entretanto, trata-se de preceito de eficácia limitada, atualmente regrado pela Lei nº 10.101, de 2000, posição esta já assentada em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se constata na seguinte decisão (AgRg no RE 636.899/DF, relator Ministro Dias Toffoli, j. 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...)

Claro assim o fato de que o comando constitucional não é norma autoaplicável, devendo ser observados os ditames e requisitos legais estatuídos pela Lei nº 10.101, de 2000, para efeito de efetiva caracterização de pagamentos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da pessoa jurídica.

A simples estipulação, em acordos ou convenções coletivas de trabalho, de que determinado pagamento teria a natureza de participação nos lucros ou resultados não tem o condão de transformar tais verbas em efetiva PLR, devendo ser observados os preceitos e requisitos legais que regem o benefício. Noutras palavras, há que se perquirir se, de fato, os valores pagos se amoldam aos requisitos legais estipulados para que, assim, possam ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária. Destarte, o pagamento de valores a título de participação nos lucros ou resultados não pode ser utilizado meramente como meio para a entidade obter economia fiscal, não servindo assim, como mero mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, ou outra natureza, de forma a ocultar a sua natureza salarial e, dessa forma, indevidamente furtar-se dos encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam, caso a verba não fosse paga de forma disfarçada.

Cabe assim, à Administração Tributária apurar se eventuais pagamentos, realizados a título de participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa, enquadram-se nos preceitos da referida Lei, para efeito de fruição do benefício. Caso contrário, os pagamentos farão parte do conceito de salário-de-contribuição do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não se caracterizando o benefício previsto no § 9º, alínea "j" do mesmo dispositivo. Foi apontado pela autoridade fiscal lançadora várias constatações e inconsistências nos instrumentos firmados com os empregados, quanto aos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados. Tudo conforme minuciosamente descrito no "Relatório Fiscal" de e.fls. 291/348, onde destaco:

(...)

5.14 Diante do exposto, resta clara a necessidade de serem analisadas as condições em que a verba em comento é ajustada e paga para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, excluída da tributação por força constitucional, bem como da legislação previdenciária.

5.15 Para tanto vejamos a situação concreta em apreço. A Participação nos Lucros ou Resultados da Credit Suisse Hedging-Griffo Corretora de Valores, cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2013, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam:

(i) Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados em 2012; e

(ii) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012.

5.16 Analisaremos, num primeiro momento, os problemas específicos encontrados no Acordo Próprio de PLR e, a seguir, os problemas gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam Convenção Coletiva e Acordo Próprio.

(...)

5.28 Iniciando nossa análise pelo corpo do Acordo Coletivo de PLR em 2012, observa-se que a Cláusula Terceira caput e Parágrafos Primeiro, Quinto, Sexto e Sétimo, bem como a Cláusula Sexta Parágrafo Terceiro, todos mencionam a Convenção Coletiva de Trabalho - CCT sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Bancos. Ora, por que estaria sendo utilizada uma convenção específica da categoria dos bancários se no caso em questão estamos diante de uma Corretora de Valores e, portanto, seus empregados não são bancários? Conclui-se que foi utilizada para o pagamento da PLR uma convenção coletiva de uma outra categoria profissional. Trataremos melhor essa questão ao analisarmos adiante a citada CCT – Bancários.

5.29 Continuando nossa apreciação, percebe-se que o *Parágrafo Quinto* da *Cláusula Terceira* institui um valor mínimo de PLR a ser pago, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos e o qual será pago mesmo em hipótese de prejuízo contábil no exercício. Tal montante é composto de um valor fixo de R\$ 590,00 (quinhentos e noventa reais), acrescido de 45% do salário, sendo limitado a R\$ 3.975,00 (três mil, novecentos e setenta e cinco reais).

5.30 Observa-se que tal parcela adicional mínima possui caráter obrigatório e independente do esforço individual, não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos, produtividade ou lucro pré-estabelecidos pelo instrumento de negociação da PLR, uma vez que é composta de um valor fixo acrescido de uma porcentagem do salário de cada beneficiário e paga ainda na eventualidade de ocorrer prejuízo no exercício.

5.31 Sem embargo, a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, ainda mais quando são pagos mesmo na eventualidade de prejuízo no exercício, posto que representam uma espécie de “prêmio”, com montantes pré-determinados a todos, recebidos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado e ainda que não haja lucro, em desacordo com o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei nº 10.101/00.

5.32 A propósito, esse tema já foi devidamente elucidado pelo *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF* do Ministério da Fazenda, por meio de diversos acórdãos, dentre eles destacamos:

5.32.1 Acórdão n' 2301-005.102 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento, de 08 de agosto de 2017, *ad litteram*

(...)

(...)

5.64 Indispensável salientar que os objetivos ou metas apontados, nas referidas *Avaliações de Desempenho*, na maior parte das vezes, nada mais são do que encargos

regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho, tais como as abaixo destacadas:

(...)

5.65 De mais a mais, o próprio *Parágrafo Primeiro da Cláusula Terceira do Anexo I* ao Acordo Coletivo de PLR de 2012 estabelece que são considerados elementos relevantes na avaliação dos empregados aspectos como *cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da EMPRESA*, os quais são meros encargos habituais dos trabalhadores da companhia.

(...)

Apesar de argumentação contrária da recorrente, foi demonstrado que consta dos instrumentos de negociação a previsão de pagamentos de valores fixos. Consta-se da leitura dos instrumentos de negociação, que esses valores não se atrelam a meta, índice de produtividade, ou a qualquer tipo de esforço esperado dos empregados. Para o seu recebimento, bastaria ser empregado em efetivo exercício na data ou período fixado no respectivo instrumento e a aferição de lucro pela empresa, que é o mínimo que se espera de uma instituição financeira, conforme apontado no acórdão recorrido. Sob tal ótica, resta descumprida a legislação que trata do benefício relativo à não inclusão dos pagamentos a título de PLR na base de cálculo das contribuições, conforme decidido no Acórdão 9202-010.256, desta 2ª Turma da Câmara Superior, que apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 9202-010.256

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. UTILIDADE.

Não se conhece de matéria que, embora suscitada no Recurso Especial, o seu julgamento não revela utilidade no caso concreto. Tratando-se de PLR, considerando-se descumprido um dos pressupostos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, torna-se despicienda a apreciação acerca do cumprimento dos demais pressupostos.

PLR. PARCELA FIXA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.

Resta assim, configurada a ocorrência de pagamentos efetuados pela autuada a título de PLR em substituição a remunerações, situação expressamente vedada no art. 3º da Lei nº 10.101/2000: “*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*”

Ante o exposto, na parte conhecida, voto por negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Em que pese o, como de praxe, muito bem fundamentado voto do relator, peço licença para dele divergir quanto ao conhecimento do recurso do sujeito passivo no que toca à matéria “**existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012**”.

Cumprir destacar, de início, que o I. Relator foi acompanhado pelo colegiado no que tange à análise do conhecimento das demais matérias.

Feito o registro, passo à análise dessa matéria, a iniciar pelo que foi decidido pelo colegiado recorrido. Vejamos:

A partir de fl. 563 até 578, é possível ter acesso a informações do “My Performance”, sendo certo, inicialmente, que se trata de uma plataforma pouco amigável, unicamente por ter sido disponibilizada em idioma estrangeiro, o que pode dificultar o acesso e o acompanhamento de parte dos colaboradores, em especial àqueles que ocupam os “cargos de apoio” descritos em fls. 560. Tal documento ainda estabelece:

[...]

Sem que haja explicitação do que seriam os aspectos de performance e as metas estabelecidas para o funcionário, não há como acolher a tese de existência de regras claras e objetivas. Também milita neste sentido a discricionariedade atribuída à Diretoria para analisar os resultados das áreas de negócio e definir o total a ser distribuído por área de negócio ou administrativas. Muito embora, como dito alhures e como alegado pela defesa, não caiba ao julgador administrativo adentrar ao mérito das metas definidas pela empresa. Não pode o julgador dizer se uma regra é boa ou não para os negócios e se alcançarão o resultado pretendido. Contudo não faz sentido acreditar que a definição de valores mínimos de PLR ou mesmo metas definidas pelo próprio avaliado, ou questões relacionadas a cumprimento de normas regulamentares, assiduidade, senioridade, compromisso com objetivos departamentais, ou mesmo a possibilidade de direcionamento discricionário de valores pela Diretoria sem critérios claramente definidos pudessem demonstrar alinhamento à legislação que regula o instituto da PLR, por constituírem aspectos que, inequivocamente, não levam a aumento de produtividade. Ademais, alguns desses critérios estão efetivamente relacionados à rotina funcional, não se constituindo colaboração adicional a justificar o recebimento de PLR. O próprio ACT de fl. 113 a 117 não deixa claro, sequer, o que seria pago além do valor mínimo, apontando que os valores seriam apurados na forma estabelecida em sua Cláusula 2ª, mas não há em tal cláusula qualquer menção a valores, mas tão só aspectos relacionados a avaliação (Anexo I, fl. 118). Diz, ainda que haverá pagamento mesmo no caso de prejuízo contábil, mas não aponta metas de resultado a serem alcançadas para se fazer jus ao benefício.

Ademais, o fato de, ao final do exercício, ter sido apurado lucro não exclui qualquer impropriedade do ajuste, em particular quanto à definição de pagamento sem vinculação a resultado. Afinal, o que se espera de uma empresa privada é a geração de lucro e as regras estabelecidas para fins de pagamento de PLR, conforme já dito, têm o objetivo de melhorar esse desempenho da empresa. Assim, não identifico regras claras e objetivas nos ajustes levados a termo para fins de pagamento de PLR que pudessem demonstrar a necessidade de alteração da decisão recorrida neste tema, Portanto, considerando que as máculas alcançam tanto a CCT quanto a ACT, deve ser mantida a exigência fiscal.

Note-se do recorte acima, que vários foram os pontos considerados pelo colegiado que o levaram a entender ausentes as regras claras e objetivas para o pagamento da PLR sem incidência da exação, dentre eles:

- A plataforma My Performance, citada do acordo, seria muito pouco amigável, vez que disponibilizada em idioma estrangeiro;
- Discricionariedade da Diretoria no processo de determinação do valor a ser distribuído e de análise dos resultados;
- Pagamento de valor mínimo independente de metas e metas definidas pelo próprio avaliado; e
- Critérios relacionados à rotina funcional do empregado.

Por sua vez, no acórdão paradigmático 2202-005.193, único admitido para seguimento da matéria, as circunstâncias fáticas são deveras distintas das destes autos, senão vejamos:

[...]

Efetivamente, a exposição acima espelha o que consta dos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142). Em continuidade, o fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações individuais sem participação sindical. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verbis:

[...]

Ora, pelos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142), vê-se que a recorrente possuía mais de seis mil empregados, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte. Ao meu ver, as regras claras e objetivas estão postas e delineadas. O objetivo, as premissas, as ideias, as linhas gerais e especiais e a forma de praticar o plano de participação nos resultados está desenhado, não vejo razão para negar a possibilidade de um plano que caminhe por um acompanhamento interno quanto ao detalhamento das metas para os diferentes empregados, setores, departamentos, gerências, áreas e cargos, ainda mais quando o modelo adotado envolve parâmetros e avaliações de desempenho individual, demais d isto consta a seguinte cláusula no plano a legitimar o amplo acompanhamento sindical, litter is:

#### CLÁUSULA SÉTIMA – ACOMPANHAMENTO

Em caso de questionamentos sobre a aplicação do plano, pelos empregados e/ou Sindicato, poderão a critério das partes, ser realizadas reuniões para elucidação das dúvidas.

**PARÁGRAFO PRIMEIRO** Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.

Pois bem.

De fato, trata-se de acordos cada qual com suas particularidades e em razão das quais foram efetuadas diferentes análises pelos colegiados ordinários. Não se pode afirmar, dito

isto, haver uma divergência jurisprudencial que mereça ser uniformizada por esta instância especial.

Ressalvo, por oportuno, os casos comumente denominados por este colegiado como sendo “paradigmas puros” e aqueles em que o paradigmático se mostra suficientemente amplo a possibilitar seja extraída a tese do interesse da recorrente, a exemplo de um julgado onde restasse assentado que a mera participação do sindicato estaria chancelando toda e qualquer regra posta, ou mesmo a sua inexistência, para a percepção da PLR, o que, definitivamente, não foi o caso dos autos.

Nesse rumo, não se pode dizer, com razoável convicção, que se aquele colegiado recorrido houvesse analisado o caso em tela, teria dado provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER parcialmente do apelo especial do sujeito passivo apenas quanto á matéria “previsão de pagamento de PLR em valores fixos na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT/2012”.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti