



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720796/2016-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.730 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente BANCO PAN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2012.

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

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

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

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

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que deu provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento fiscal os pagamentos efetuados com base na CCT (Convenção Coletiva de Trabalho). O julgamento foi iniciado na sessão de 03/04/2024, tendo o Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula (relator) votado por negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Wilderson Botto não participou do julgamento, em virtude de o

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula já ter votado. A Conselheira Débora Fófano dos Santos foi designada relatora *ad hoc*. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Thiago Álvares Feital.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos – Relatora *Ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos (relatora *ad hoc*), Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Carlos Eduardo Fagundes de Paula (relator), Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Com base no artigo 110, § 12 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023, o presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, designou-me como Relatora *ad hoc* para relatar o voto do presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, não mais integra o presente Colegiado. Para tanto, sirvo-me da minuta da ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no repositório oficial do CARF, a seguir reproduzidos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão nº 108-037.683 (fls.3527 a 3546) proferido pela 28ª Turma – DRJ 08, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter o crédito tributário de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador de R\$ 2.786.131,50 (dois milhões setecentos e oitenta e seis mil cento e trinta e um reais e cinquenta centavos), e Contribuição para Outras Entidades e Fundos de R\$ 313.439,57 (trezentos e treze mil quatrocentos e trinta e nove reais e cinquenta e sete centavos) - Cota Patronal, GILRAT/SAT e Contribuições de Terceiros -, relativas ao ano-calendário de 2012 - (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo – f. 81), relativas ao exercício de 2012, cumuladas com juros de mora e multa de ofício.

De acordo com informações do Relatório Fiscal (fls. 96/159), a Autoridade Fiscal alegou que o Recorrente descumpriu os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00 para obter isenção tributária sobre as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR aos seus empregados.

A autoridade fiscal afirma que, ao negociar e aplicar o Acordo Coletivo de Participação dos Empregados nos Resultados do Exercício de 2012 – ACT, e as Convenções Coletivas de Trabalho de 2011 e 2012 - CCT, o Recorrente teria incorrido em diversas infrações, a saber:

- Não teria observado os requisitos estabelecidos no artigo 612 da CLT;
- Definir metas fora do ACT e sem a participação sindical, o que violaria a Lei nº 10.101/00;

- Os instrumentos que definiram a PLR teriam sido criados durante o período aquisitivo, resultando em retroatividade nos instrumentos de negociação;
- Pagamento de participações nos resultados em montantes diferentes aos empregados, o que iria contra a função de incentivo à produtividade do plano próprio do Recorrente;
- Ausência de regras claras e objetivas, com critérios subjetivos e abstratos na elaboração do Acordo Coletivo, o que violaria a Lei n.º 10.101/00.

Em resposta (fls. 242/3.518), o contribuinte apresentou Impugnação em 04/01/2017 e contendo os seguintes pontos principais:

Argumentação sobre a Estrutura do Programa de Participação nos Resultados - PLR: Estabelece-se uma parcela fixa e uma variável para os empregados, com critérios específicos de elegibilidade e desempenho. Há negociação do acordo com o sindicato, com anexo prevendo metas e critérios de avaliação. Define-se critérios objetivos para a participação nos resultados, incluindo metas qualitativas e quantitativas;

Erro de Fundamentação da Autoridade Fiscal: Contesta-se a interpretação da Lei pela autoridade fiscal, alegando que não há obrigatoriedade de tratamento paritário entre os trabalhadores. Questiona-se também a exigência de definição do acordo antes do início do ano de vigência.

Insubsistência das Acusações Fiscais: Defende-se a regularidade do acordo de PLR em conformidade com a Lei n.º 10.101/00. Contestam-se os pontos levantados pela autoridade fiscal, incluindo alegações de falta de documentação e participação sindical.

Ilegalidade da Incidência de Juros Sobre o Valor da Multa: Argumenta-se contra a incidência de juros sobre a multa de ofício, citando decisões anteriores da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em suma, a Impugnação buscou refutar as alegações da autoridade fiscal, defendendo a legalidade e legitimidade do programa de participação nos resultados estabelecido pela Recorrente.

A Decisão de primeiro grau (fls. 3.527/3.546) negou provimento à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Integram a base-de-cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores relativos aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando efetuados em desacordo com a lei de regência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE LIDE.

A análise da incidência de juros sobre a multa de ofício extrapola o dever de decidir da autoridade julgadora, visto que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reporta a evento futuro de cobrança.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu voto, a autoridade fiscal apresenta uma análise minuciosa da impugnação em relação aos requisitos legais para caracterização dos pagamentos feitos a título de participação nos lucros e resultados (PLR), conforme estabelecido pela Lei n.º 10.101/2000. Destacou-se que, segundo a legislação, a PLR não integra o salário de contribuição quando paga de acordo com a Lei específica, mas o não cumprimento da legislação pertinente implica na integração da PLR ao salário de contribuição, sujeitando-se às cominações legais cabíveis.

Assim, dispõe que os requisitos para caracterização da PLR estão detalhados na Lei, exigindo negociação entre empresa e empregados com regras prévias, claras e objetivas quanto aos direitos e critérios de avaliação. No entanto, apesar dos argumentos apresentados pelo Recorrente, a fiscalização refutou todas as alegações, destacando a falta de conformidade com a legislação e a discrepância nos valores pagos aos empregados.

Neste sentido, a fiscalização foi incisiva sobre a disparidade na distribuição da PLR entre os funcionários de uma empresa, evidenciando uma clara estratificação salarial. Os dados de 2012 revelam uma ampla variação nos valores recebidos, com funcionários de alto escalão obtendo quantias substanciais em comparação com os demais. Essa disparidade sugere uma substituição salarial e compromete o propósito da PLR como um incentivo à produtividade e à integração entre capital e trabalho. Observa-se que a disparidade nos pagamentos contradiz o propósito original da PLR.

Além disso, a Fiscalização coloca em cheque a validade do acordo estabelecido pelo Contribuinte em relação à PLR dos empregados. Destacou-se que as metas para a obtenção da PLR não foram prévia e devidamente comunicadas aos funcionários de forma transparente e antecipada, como exigido pela legislação.

Adicionalmente, o método utilizado pelo Contribuinte para definir e comunicar essas metas não cumpre os requisitos legais estabelecidos para a PLR, sendo mais adequado para um sistema de avaliação de remuneração variável em geral. A ausência de comprovação da realização de uma Assembleia Geral dos trabalhadores conforme exigido pela CLT também é mencionada como uma violação legal.

Assim, a Fiscalização foi enfática ao reforçar que o procedimento fiscal não apresenta falhas e não merece reparo, pois não atende aos requisitos estabelecidos pela Lei n.º 10.101/00 para o reconhecimento dos pagamentos de PLR.

Quanto à exclusão dos juros SELIC do valor da multa de ofício lançada, o voto considera que a cobrança de juros sobre a multa encontra amparo nos dispositivos legais, pareceres e jurisprudência do CARF aplicáveis.

Por fim, concluiu-se pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito lançado e rejeitando o pedido de exclusão dos juros, uma vez que tal questão refere-se à cobrança do crédito tributário, competência das unidades da Receita Federal.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 3.555/3.605), no qual reitera as razões da Impugnação.

Na peça recursal o Banco Pan S.A. defende que o plano próprio de participação nos resultados adotado pelo Recorrente, deriva do Acordo Coletivo de Trabalho com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo. Esse acordo estabeleceu critérios para a distribuição de participações nos resultados, incluindo uma parcela fixa e outra variável, dependente do cumprimento de metas gerenciais e qualitativas.

Nesse sentido, as avaliações são realizadas com base em critérios estabelecidos no acordo, e as metas individuais são ajustadas à realidade de cada empregado. A parcela variável da PLR é atribuída apenas a empregados com notas finais acima de 3, incentivando um desempenho excepcional. Argumentou que o acordo buscou incentivar a produtividade dos empregados em conformidade com a Lei n.º 10.101/00. Colacionou algumas declarações assinadas por alguns empregados acerca da ciência prévia das metas estipuladas.

Foram juntados memoriais, reiterando as razões recursais.

Portanto, é solicitada a reforma da decisão recorrida para cancelar os autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora *Ad hoc*.

Como relatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida.

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Do mérito

O cerne recursal reside em analisar a natureza jurídica dos pagamentos feitos pela parte recorrente a título de PLR. Envolve determinar se os adimplementos atenderam aos requisitos legais para serem considerados como participação nos lucros e resultados - PLR, conforme estabelecido na Lei n.º 10.101/20, e, assim, estarem isentos da incidência de contribuições previdenciárias e de contribuições para terceiros.

Assim, passo a fundamentar.

**Das Parcelas Pagas a Título de Participação nos Lucros e Resultados –
Necessária Observância à Legislação**

A participação nos lucros ou resultados, conforme previsto constitucionalmente, é separada da remuneração, não sendo considerada de natureza salarial e não integrando o salário de contribuição, **desde que esteja em conformidade com a legislação específica.**

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe o artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91. Observe:

Art. 28. [...]

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

[...]

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

A repercussão do pagamento desses valores em desacordo com a legislação aplicável é estipulada no artigo 214, § 10º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, estabelecido pelo Decreto n.º 3.048/99. Veja-se:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: [...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; [...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, em prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Da mesma forma, os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei. Observe:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Assim, o artigo 2º da legislação menciona que a participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de uma comissão paritária ou convenção/acordo coletivo, com regras claras sobre direitos, periodicidade, vigência e critérios como produtividade e metas. Além disso, o acordo deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Em suma, o referido artigo estabelece um processo de negociação entre empregadores e empregados para determinar os critérios e condições da participação nos lucros ou resultados, garantindo a transparência e a formalização desses acordos, bem como a representatividade dos trabalhadores por meio de seus sindicatos.

Nesse sentido, os argumentos apresentados pelo Recorrente no respectivo Recurso e reiterados ao longo de todo o procedimento fiscal evidenciam que a ação não ocorreu dentro da legalidade.

Ademais, assevera-se que o Recorrente reitera todos os pontos apresentados na Impugnação, os quais seguem abaixo. Observe:

Regularidade do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR): Argumenta-se que o acordo de PLR do Recorrente está em conformidade com a Lei nº 10.101/00, destacando a estrutura e os critérios estabelecidos no Acordo Coletivo de Trabalho;

Irregularidades alegadas pela Autoridade Fiscal: Refutação das alegações de irregularidades por parte da Autoridade Fiscal, especialmente em relação à falta de comprovação da realização de assembleia geral do sindicato e à necessidade de formalização dos instrumentos de PLR antes do início do ano-base;

Possibilidade de existência de acordo de PLR detalhado em documentos complementares: Defesa da validade do plano próprio de PLR adotado pelo Recorrente, argumentando que as informações sobre metas e critérios foram claramente estabelecidas no acordo coletivo e divulgadas adequadamente aos empregados.

Conformidade com a legislação trabalhista e previdenciária: Rejeição das alegações de descumprimento da legislação trabalhista e previdenciária, com base na adequação do acordo de PLR às exigências legais e na inexistência de impedimentos para estabelecer critérios diferenciados de aferição da PLR entre empregados;

Incentivo à produtividade: Destaque para o incentivo à produtividade presente no acordo de PLR da empresa, enfatizando que apenas os empregados com desempenho satisfatório ou superior têm direito à parcela variável da PLR.

A posição do fisco, expressa em seu voto no acórdão de impugnação, foi de contestar a regularidade e conformidade do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR firmado pelo Recorrente. A autoridade fiscal julgadora de piso concluiu que o acordo não atendia aos requisitos legais estabelecidos na Lei nº 10.101/00 e em outras normativas aplicáveis, destacando os seguintes pontos. Senão vejamos:

Inobservância dos requisitos do artigo 612 da CLT: O fisco argumentou que o acordo de PLR não cumpria os requisitos estipulados no artigo 612 da Consolidação das Leis do

Trabalho (CLT), especialmente no que diz respeito à realização de assembleia geral do sindicato para aprovação do acordo. Portanto, conclui-se que o pedido de compensação feito pelo interessado deve ser negado;

Falta de informações completas para os empregados: O fisco questionou a divulgação das metas e critérios de avaliação do PLR, alegando que não foram fornecidas informações claras e objetivas aos empregados, como determina a legislação.

Pagamentos diferenciados de PLR: O fisco levantou preocupações sobre os pagamentos diferenciados de PLR entre os empregados, argumentando que isso poderia configurar discriminação e desvio de finalidade da PLR.

No presente caso, foram analisados detalhadamente os argumentos apresentados pela Recorrente. Foi verificado se o acordo de PLR suscitado realmente cumpre os requisitos legais estabelecidos na legislação.

Analisando o caso concreto, vejo a ausência de divulgação adequada e antecipada das metas de participação nos lucros ou resultados aos funcionários, bem como a falta de comprovação da realização de uma Assembleia Geral dos trabalhadores conforme preconizado pela legislação, o que demonstra uma clara negligência em relação às exigências legais estabelecidas para o pagamento a título de PLR.

Em que pesem as fundamentações recursais, tenho que o argumento do Recorrente sobre a interpretação da Fiscalização e da Turma Julgadora em relação ao acordo de PLR negociado entre este e seu sindicato está equivocado e, por isso, não prospera. A mera previsão de que funcionários em diferentes funções ou cargos receberão quantias distintas automaticamente configura uma violação dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

Conforme bem relatou a autoridade julgadora de piso, é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Em relação **aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2012, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 4,07% a 85,48%**. Um acordo assim estruturado, naturalmente que não cumpre sua função de integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade. Enquanto um Superintendente com nota individual final maior que 4,99 receberá 30 múltiplos de salário, a um supervisor com igual performance tocará somente 10 múltiplos de salário e os demais empregados terão direito a apenas 3,8 múltiplos de salários, como mostra a tabela abaixo extraída do Acordo celebrado.

[...]

Nítido o caráter retributivo e a substituição salarial dos pagamentos. Muitos empregados recebem valores muito altos em relação à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. Tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário “oficial” que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados. A suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é quase tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

Portanto, a alegação de que a Lei nº10.101/2000 não veda o estabelecimento de percentuais distintos entre os empregados não se sustenta, pois, embora de fato não haja uma

vedação expressa da lei, os díspares valores pagos entre seus empregados demonstram de forma evidente que os pagamentos não tratam de PLR, mas sim de complementos salariais dos empregados de alto escalão do Contribuinte.

Além disso, a legislação não admite flexibilidade na definição dos critérios de distribuição da PLR, exigindo que sejam transparentes, objetivos e estejam em conformidade com o disposto na Lei.

Nessa linha, correta é a posição da autoridade julgadora neste ponto, pois a diferenciação de valores com base nas funções ou cargos dos funcionários implica necessariamente em irregularidades. É fundamental que os critérios sejam claros e previamente estabelecidos no acordo coletivo, o que aparentemente não ocorreu no caso do Recorrente.

Além disso, é importante ressaltar, conforme apontado pela Fiscalização, que a divulgação das metas através de meios internos de comunicação não está de acordo com os requisitos legais estabelecidos para a distribuição da PLR. Essa prática não assegura a transparência e a clareza necessárias aos funcionários, e não está em conformidade com o princípio da negociação coletiva entre a empresa e seus empregados, como estabelecido na legislação aplicável.

O Recorrente afirma que as metas do acordo foram comunicadas aos funcionários desde o início do período de elegibilidade através de meios internos de comunicação. Porém, não há provas concretas nesse sentido.

O acordo foi assinado em 13/12/2012 e protocolado no Ministério do Trabalho em 21/01/2013, conforme constatado nos registros.

Saliento que, embora o recorrente afirme ter comunicado aos funcionários previamente sobre as metas do acordo, desde o início do período de elegibilidade por meio de comunicação interna, não há nos autos prova substancial nesse sentido. A documentação fornecida junto à Impugnação não demonstrou claramente que as comunicações foram feitas de forma prévia, conforme exigido pela legislação.

Do compulso dos autos, vejo que às fls. 53 a 67 encontra-se lançada a vultosa relação de funcionários do recorrente. Em contrapartida, às fls. 3758 a 3769, foram lançadas 12 (doze) declarações firmadas no mês de maio de 2023 por empregados, informando acerca da suposta ciência prévia das metas e indicadores do plano de PLR nos anos de 2011 e 2012.

Pois bem! Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação. No caso, tais declarações não se prestam a fazer prova do alegado pelo recorrente, razão pela qual rejeito os aludidos documentos.

Nesse sentido, os registros indicam que as comunicações ocorreram no final do exercício de 2012, em datas próximas ao término do período de elegibilidade (21, 22, 23 e 28 de novembro de 2012), não comprovando a antecipação necessária para que os funcionários pudessem planejar e trabalhar para alcançar as metas estabelecidas.

Alerto que a questão central reside na **falta de evidências que comprovem a comunicação e ajuste prévios sobre os pagamentos feitos a título de PLR**, baseados em Acordo Coletivo de Trabalho retroativo. Sobre tal tema, o julgador de piso foi enfático ao afirmar. Observe:

Outro ponto que a fiscalização destaca é que o Contribuinte não comprovou a realização de Assembleia Geral dos trabalhadores especialmente convocada para deliberar sobre a celebração do Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, conforme preconizado pelo art. 612 da CLT [...]

A argumentação do Contribuinte no sentido que a Assembleia Geral Ordinária, por ser realizada no âmbito interno do Sindicato, é ato jurídico alheio ao empregador, alheio às suas obrigações jurídicas e não lhe poderia ser cobrado documento comprovando sua realização, não merece ser acolhida.

Isso porque não se está discutindo de quem é a responsabilidade de realizar a Assembleia. Evidentemente que é do sindicato. O ponto levantado pela fiscalização não é esse. A fiscalização afirma com muita propriedade que o Acordo somente seria válido caso houvesse a assembleia Geral Ordinária do sindicato.

Entendo, assim como a fiscalização, que cabia sim ao Contribuinte exigir a comprovação realização da Assembleia, para garantir que a “PLR” estava sendo paga nos moldes da Lei nº 10.101/2000.

Como bem destacado na ação fiscal, os pagamentos a título de PLR tiveram como base um acordo coletivo de trabalho assinado após os pagamentos terem sido efetuados (fls. 415/422), firmados **no último trimestre do ano**, aliás, no último mês do ano, ou seja, em dezembro.

Essa sequência levanta preocupações adicionais sobre a validade e a eficácia do acordo, pois sugere que os termos e condições estabelecidos podem não ter sido acordados ou comunicados de forma clara e transparente antes da realização dos pagamentos.

Um dos pontos relevantes a serem considerados é a vigência dos acordos de PLR, uma vez que a norma em vigor estipula que a participação deve ser objeto de negociação prévia e que suas regras devem ser estabelecidas no instrumento resultante dessa negociação. De acordo com a legislação pertinente, o pagamento da participação nos lucros ou resultados tem como objetivo principal recompensar a contribuição do empregado na geração de lucros ou na realização de resultados pactuados no início de cada período de exercício.

Com efeito, um dos pontos críticos a serem considerados diz respeito à vigência dos programas de participação nos lucros ou resultados, os quais **requerem ajuste prévio ao período correspondente de avaliação, especialmente quando associados ao desempenho do empregado** ou do setor da pessoa jurídica. Tais programas devem estar vinculados a critérios e metas preestabelecidos, de modo que a simples referência em convenções ou acordos coletivos a outros planos, mesmo que supostamente incorporados ao instrumento resultante, não é suficiente para garantir a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos.

Além disso, não supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação das regras e

critérios de avaliação destinadas aos empregados. Embora a Lei n.º 10.101/00 não estabeleça uma definição precisa de "ajuste prévio", a aplicação dessa regra requer uma avaliação cuidadosa do caso concreto, considerando a razoabilidade e a coerência em relação ao que se entende por ajuste prévio.

No presente caso, fica evidente a retroatividade do acordo coletivo de trabalho, o qual foi firmado no último mês do ano-base, ou seja, após 11 meses do início do exercício.

Assim, o instrumento de negociação deveria ter sido elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, ou, no mínimo, logo após o início do exercício. A ausência desse ajuste prévio compromete não apenas a eficácia dos programas de participação nos lucros ou resultados, mas também a expectativa legítima dos empregados em relação ao recebimento desse benefício, uma vez que eles não têm conhecimento prévio das metas e critérios estabelecidos.

Tal situação levanta preocupações sérias sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, uma vez que a existência de um acordo por si só não é suficiente para garantir a validade e a legitimidade dos pagamentos efetuados.

Assim, considerando que a legislação prevê a possibilidade de estabelecer critérios diferenciados de avaliação e recompensa, desde que transparentes e objetivos, é justo concluir que o Recorrente está no seu direito ao defender a validade e eficácia do seu programa de PLR como um instrumento legítimo de estímulo à produtividade e ao desempenho excepcional dos seus colaboradores.

De acordo com o relato fiscal, a empresa não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela Lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º, da Lei 10.101/2000 e ao distribuir quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando como se PLR fosse. Com isso, os valores pagos a título de PLR foram considerados salário de contribuição e foram objeto de cobrança. Sobre tal ponto, não vejo razões plausíveis que ensejem a reforma do julgado, vez que tem razão a autoridade fiscal.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei n.º 10.101/2000, como segue. Observe:

Constituição Federal - 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...)

Lei n.º 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à Lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Nesse contexto, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

É fundamental que os trabalhadores tenham conhecimento prévio dos critérios e condições estabelecidos com a empresa, conforme constam no instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, entre outros. Isso possibilita que eles acompanhem e avaliem regularmente a evolução dos indicadores relacionados ao pagamento da PLR.

Assim, caso haja outro documento detalhando as regras, ele será parte integrante do primeiro instrumento e deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR. Da análise dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, conclui-se que o acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela referente à PLR sem a definição dos objetivos a serem alcançados.

Desse modo, é necessário um ajuste razoavelmente prévio. Os exemplos citados na referida Lei indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, preservando assim a natureza jurídica específica dessa verba. O pagamento da PLR não é apenas uma gratificação legalmente prevista, mas sim um mecanismo efetivo de integração entre o capital e o trabalho, beneficiando tanto os trabalhadores quanto os empregadores quando as metas preestabelecidas no acordo ou convenção coletiva são alcançadas.

Diante dessas considerações, faço, também, a análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, especialmente no que se refere à integração ou não dessa verba no conceito de salário de contribuição para determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, trata do conceito de salário de contribuição e das situações de não-incidência tributária. Veja-se:

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)

(...)

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

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) representam importantes instrumentos de negociação que preveem direitos reconhecidos pela Constituição Federal. No entanto, é essencial ressaltar que tais acordos não podem modificar a disciplina legal previamente estabelecida. No contexto da Lei n.º 10.101/2000, que regula a PLR, a livre negociação entre as partes é permitida, **desde que as condições estabelecidas estejam em conformidade com os requisitos legais, garantindo regras claras e objetivas tanto em relação aos direitos substantivos quanto às obrigações adjetivas.**

A ausência de **regras prévias**, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba caracteriza uma violação dos requisitos estipulados pela legislação. No caso em análise, a empresa recorrente não cumpriu com os critérios mínimos exigidos pela Lei 10.101/2000, distribuindo uma quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, sob a nomenclatura de PLR. Isso resultou na consideração dos valores pagos como salário de contribuição, sujeitos à cobrança previdenciária.

Dessa forma, a Fiscalização fundamentou corretamente sua decisão na ausência de regras prévias, claras e objetivas, demonstrando que o pagamento efetuado não se enquadra na categoria de Participação nos Lucros e Resultados conforme definido pela legislação.

Assim, após uma análise minuciosa dos fatos e fundamentos apresentados, constata-se que o Recorrente não detém razão em suas argumentações. As evidências colhidas ao longo do processo fiscal demonstram claramente que os pagamentos realizados a título de PLR não obedeceram aos requisitos legais estabelecidos pela Lei n.º 10.101/2000, corroborando a conclusão de que tais pagamentos não se configuram como PLR, mas sim como salário de contribuição.

Portanto, é incontestável que a decisão da autoridade fiscal de considerar os valores pagos como sujeitos à contribuição previdenciária está em conformidade com a legislação vigente, devendo ser mantida na sua integralidade.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos Relatora *Ad hoc*

Declaração de Voto

Conselheiro Thiago Álvares Feital

Do atendimento dos requisitos impostos pela Lei n.º 10.101/2000 em relação à Convenção Coletiva

Dirirjo acerca da interpretação que a Fiscalização e este nobre Colegiado atribuíram aos requisitos previstos na Lei n.º 10.101/2000 — *face aos pagamentos realizados com fundamento em Convenção Coletiva* — os quais passo a analisar na sequência à luz do caso julgado. Antes, contudo, faz-se necessária uma breve digressão.

A extensiva literatura sobre o regime tributário de valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é decorrência da insegurança que o cerca. Diga-se de plano que, sendo a finalidade do instituto integrar capital e trabalho, este não pode ser empregado como sucedâneo da remuneração. Daí a existência de requisitos formais e materiais para o seu reconhecimento e, conseqüentemente, para que se o considere “[...] parcela expressamente desvinculada da [...] remuneração [...]”, nos termos do artigo 7º, da Constituição.

A disciplina infraconstitucional da PLR, estabelecendo seus requisitos, veio à luz com a Medida Provisória n.º 794/1994, convertida na Lei n.º 10.101/2000. Esta última foi modificada em 2020 pela Lei n.º 14.020/2020, em resposta tentativa de conferir maior segurança jurídica ao instituto. Em vão.

As divergências sobre o instituto principiam pela sua classificação (imunidade ou isenção), passam pela abrangência da liberdade negocial das partes e culminam em debates sobre o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 2º, da Lei n.º 10.101/2000. Todas as controvérsias têm, porém, a mesma raiz: um excesso de subjetivismo na interpretação da lei.

Diametralmente, pode-se sustentar uma posição legalista sobre o assunto, desde que se compreenda que “[...] questões relativas à regulação e controvérsia legais devem tanto quanto possível ser conduzidas de acordo com normas predeterminadas de generalidade e clareza consideráveis, [...] e em que os atos do governo, independentemente de seu apelo teleológico devam se subordinar ao respeito destas normas e direitos” (Maccormick, Neil. *The Ethics of Legalism. Ratio Juris*, v. 2, n. 2, p. 184-193, 1989. p. 184, tradução livre.). O objetivo dessa posição hermenêutica é reduzir o arbítrio. Isso porque, o entrincheiramento provocado pelas regras contribui para conservar estável o sistema jurídico, o que é tanto mais relevante no caso do direito tributário que é avesso ao risco¹, ao passo que o subjetivismo abre a norma que deveria ser objetiva ao alvedrio do intérprete.

¹ “[...] ser avesso ao risco é ter uma visão não apenas sobre o desconhecido, mas sobre aquilo que se conhece. Implícito na aversão ao risco está uma visão (comparativamente) positiva sobre o estado atual das coisas.” Schauer,

Na decisão recorrida, *em relação aos pagamentos alicerçados em Convenção Coletiva*, prevaleceu o subjetivismo na interpretação da lei, como veremos adiante.

(i) Necessidade de pacto prévio

Sobre a necessidade de pactuação prévia, ainda que a lei não determine quão prévia deve ser a pactuação, é comum que o Fisco se arrogue a competência para o determinar.

No presente caso, as metas pactuadas para o período de 01/09/ 2011 a 31/08/2012 foram pactuadas previamente e eram de conhecimento dos empregados — como, aliás, demonstram (por amostragem) as declarações juntadas pela Recorrente —, mas a Convenção foi assinada apenas em 21/10/2011. Considerando que o ajuste foi celebrado após a interlocução das partes entendo que o requisito está preenchido.

Ademais, tratando-se de Convenções Coletivas do setor da Recorrente, é fato notório que estas reproduzem, ano a ano, os critérios para apuração da PLR de anos anteriores, sendo de conhecimento geral da categoria de empregados.

Veja-se, ainda, que tem razão a Recorrente quando afirma que a negociação neste caso está fora do seu alcance, uma vez que as Convenções Coletivas são celebradas entre dezenas de sindicatos contrapostos. Nenhuma ingerência tem a Recorrente *individualmente* sobre esse processo, muito menos para lhe determinar a celeridade.

(ii) Existência de regras claras e objetivas

Acerca deste tópico, apesar de discorrer longamente sobre as regras da PLR autuada, entendo que não compete ao Fisco analisar a substância dessas regras. A lei o autoriza apenas a identificar se estas são claras — isto é, *se são inteligíveis* — e se são objetivas — isto é, *se podem ser aplicadas sem subjetivismo excessivo*. Da leitura das regras e também das declarações de empregados apresentadas (por amostragem) pode-se concluir que estas são objetivas e que os beneficiários da PLR as conheciam com clareza.

(iii) Discrepâncias entre os pagamentos em função do cargo

Sobre este tópico, assim conclui a decisão recorrida (fl. 3539):

O contribuinte entende que a Lei nº 10.101/00 não veda o estabelecimento de percentuais distintos entre os empregados de determinada empresa que ocupem ou exerçam funções ou cargos distintos, que a disposição legal que trata de paridade cinge-se à presença de número paritário de membros na comissão eleita pelos empregados e pela empresa.

A alegação é improcedente.

Conforme bem relata a fiscalização é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos. Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2012, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 4,07% a 85,48%. Um acordo assim estruturado, naturalmente que não cumpre sua função de

Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002. p. 158. (trad. livre)

integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade. Enquanto um Superintendente com nota individual final maior que 4,99 receberá 30 múltiplos de salário, a um supervisor com igual performance tocará somente 10 múltiplos de salário e os demais empregados terão direito a apenas 3,8 múltiplos de salários, como mostra a tabela abaixo extraída do Acordo celebrado [...].

Portanto, a alegação que a Lei nº10.101/2000 não veda o estabelecimento de percentuais distintos entre os empregados não se sustente, pois, embora de fato não haja uma vedação expressa da lei, os díspares valores pagos entre seus empregados demonstram de forma evidente que os pagamentos não tratam de PLR, mas sim de complementos salariais dos empregados de alto escalão do Contribuinte.

Veja-se que, nos termos da decisão, o reconhecimento de que a Lei n.º 10.101/2000 não contém vedação expressa ao estabelecimento de percentuais distintos de PLR entre empregados não constrange o órgão decisor: na ausência de vedação expressa por parte da lei, constrói-se uma vedação *implícita* a partir da concepção que o intérprete julga apropriada da lei:

Nítido o caráter retributivo e a substituição salarial dos pagamentos. Muitos empregados recebem valores muito altos em relação à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. Tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário “oficial” que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados.

Aqui a desproporção entre o salário do empregado e o percentual de participação é o fundamento para se desqualificar a PLR. Ao mesmo tempo, a comparação entre PLR e remuneração não possui qualquer fundamento legal em face da parâmetro na Lei n.º 10.101/2000.

São essas as razões que me levam a crer merecer revisão a decisão recorrida, devendo-se acolher parcialmente o pedido da Recorrente para excluir do lançamento os valores pagos com fundamento na Convenção Coletiva autuada.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Álvares Feital