



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721343/2020-11
ACÓRDÃO	2101-002.854 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024.
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRDESCO SA CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/03/2016, 01/10/2016 a 31/10/2016
NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário-de-contribuição.

PACTUAÇÃO PRÉVIA. METAS ESTABELECIDAS FORA DO ACORDO E NÃO APRESENTADAS.

A necessidade de pactuação prévia se justifica para que os empregados possam saber de antemão e empreender esforços para alcançar as metas estabelecidas e conhecerem as regras do programa.

Mesmo que os Acordos se repitam em termos gerais de um ano para outro, se as metas e detalhamento das avaliações não constam no Acordo não é possível confirmar se os empregados já sabiam como se daria a apuração da PLR.

COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO NA NEGOCIAÇÃO.

A exigência de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, devendo ser reconhecida a validade de acordo

celebrado entre empresa e comissão eleita pelos empregados nos casos em que o pagamento favorecer ao trabalhador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 366/390) interposto por BRADESCO SA CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS em face do Acórdão nº. 108-014.792 (e-fls. 332/357) proferido pela 14ª Turma da DRJ08, que negou provimento à Impugnação.

Em sua origem, o crédito tributário mantido refere-se a lançamento de ofício consolidado em 20/10/2020, assim resumido pela decisão de piso:

- obrigação principal (Código de Receita 2141), referente à contribuição devida pela empresa, prevista no art. 22, inciso I, da Lei 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no montante de R\$ 14.174.144,01 (quatorze milhões cento e setenta e quatro mil cento e quarenta e quatro reais e um centavo), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo as competências 02/2016, 03/2016 e 10/2016;

- obrigação principal (Código de Receita 2158), referente à contribuição GILRAT com FAP, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, no montante de R\$ 314.980,93 (trezentos e quatorze mil novecentos e oitenta reais e noventa e três centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo as competências 02/2016, 03/2016 e 10/2016;
- obrigação principal (Código de Receita 2164), referente à contribuição devida ao FNDE - Salário Educação, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 1.574.904,83 (um milhão quinhentos e setenta e quatro mil novecentos e quatro reais e oitenta e três centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo as competências 02/2016, 03/2016 e 10/2016; e
- obrigação principal (Código de Receita 2249), referente à contribuição devida ao INCRA, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 125.992,32 (cento e vinte e cinco mil novecentos e noventa e dois reais e trinta e dois centavos), já acrescidos a multa e os juros, abrangendo as competências 02/2016, 03/2016 e 10/2016.

Os referidos lançamentos foram constituídos em razão dos pagamentos efetuados pela recorrente a segurados empregados, a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000. As irregularidades apontadas pela fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 243/266) foram as seguintes:

a) ausência de pactuação prévia das metas; b) a definição ou detalhamento de regras em sistemas internos, contratados entre gestores e empregados sem participação sindical não fazem parte do PLR Plano Próprio; c) subjetividade nas avaliações de desempenho individual; d) retroatividade dos Acordos Coletivos de Trabalho, já que os acordos coletivos, no período fiscalizado, foram assinados vários meses após o início do exercício a que se referiam; e e) falta de participação da entidade sindical na negociação dos acordos.

No lançamento, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as contribuições exigidas, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Devidamente intimada em 23/11/2020 (e-fl.269), a ora recorrente, em 22/12/2020 (e-fl. 274), impugnou o lançamento (e-fls. 308/326), cujas razões foram sintetizadas da seguinte forma, pela decisão de piso:

Inicia afirmando que as autuações não merecem prosperar, pois o próprio texto do acordo de PLR transcrito pela fiscalização revela a improcedência de suas objeções.

2.2. Acrescenta que a Cláusula Primeira do Acordo esclarece que o pagamento da PLR está vinculado à "evolução global positiva da Corretora", que consiste no **resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício**.

2.3. Alega que as regras são claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da PLR, Assim, se manifesta sobre o assunto:

O relato da própria fiscalização comprova que houve sim esclarecimentos acerca do que consiste a evolução global positiva da Corretora e sobre as metas individuais e critérios de avaliação, no atendimento à fiscalização em resposta de 27/10/2020, inclusive foram juntados **documentos/formulários demonstrativos, formando um contexto de provas que revelam a improcedência da acusação fiscal**. Tanto é assim que, veja-se a transcrição das palavras da fiscalização, no que interessa ao ponto:

"De acordo com os termos dos acordos, eles estão vinculados à evolução global positiva da Corretora nos exercícios de 2015 e 2016 respectivamente, apuradas mediante **indicadores objetivos e avaliação de resultado**. A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm **pesos específicos e variáveis de acordo com a Função exercida**. A **planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de PLR, o qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade**".

Ressalte-se, a **especificidade das metas para cada funcionário de acordo com a função exercida** impossibilita que constem do corpo do Acordo elementos dotados do grau de detalhamento exigido pela fiscalização, sendo certo, por outro lado, que tais elementos, que são individuais, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, já apresentados pela Impugnante, a título exemplificativo, os formulários específicos de 10 empregados (fls. 205/2018), inclusive com memória de cálculo da apuração do valor individual da PLR dos tais 10 empregados (fl. 225), no atendimento à fiscalização protocolado em 27/10/2020 (protocolo - fls. 195/199).

2.4. Sustenta que a fiscalização já estava previamente convencida da suposta natureza remuneratória da PLR em questão, tendo em vista que houve atendimento à fiscalização em 27/10/2010, porém o auto de infração já estava pronto na data de 20/10/2010. Acrescenta que este fato e evidenciando, ainda, pela falta de abordagem específica dos esclarecimentos e documentos/formulários apresentados, revelando a falta de interesse, sobretudo pelas genéricas conclusões da fiscalização,

2.5. Observa que, em outros casos, a fiscalização tributária, deparando-se com planos de PLR firmados por instituições financeiras, em vez de buscar compreender suas regras, simplesmente supôs que elas não são claras ou

objetivas, lavrando autos de infração que têm sido cancelados pelas diversas Turmas da 2ª Seção do CARF. Cita decisões administrativas.

2.6. Conclui que não restam dúvidas de que o acordo para o pagamento de PLR, em questão, em conjunto com as metas individuais estabelecidas para cada funcionário por meio de Formulários de Avaliação de Performance, contém regras absolutamente claras e objetivas, razão pela qual são seriam procedentes as alegações contrárias tecidas pela Fiscalização.

2.7. Quanto à ausência de pactuação prévia das metas, a Impugnante alega:

Com efeito, ao contrário do que é imaginado pela fiscalização a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que tal regra estabelece mera faculdade das partes na celebração dos acordos ao sugerir critérios e condições quando usa a expressão "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente".

A utilização na mesma frase da palavra "deverão" para as "regras claras" e da palavra "podendo" para os "programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente" deixa claro que estes são Facultativos, não podendo, evidentemente, o PLR pago pela Impugnante ser desconsiderado em razão de alegado descumprimento de CRITÉRIO FACULTATIVO.

2.8. Enfatiza que **os acordos celebrados nos autos eram essencialmente idênticos uns aos outros, variando apenas os valores limite e o montante das parcelas adicionais.**

2.9. Dando seguimento aos seus argumentos, **a Impugnante pondera que a data da assinatura dos acordos não trouxe nenhum prejuízo aos empregados.** Assim se manifesta em relação a este tópico:

O momento da assinatura não trouxe nenhum prejuízo aos empregados. O Plano próprio para o ano de 2015, **assinado em 04/11/2015** (Fls. 166/167), foi firmando mediante negociação com comissão de empregados (fls. 168/174), tendo sido **assinado um aditivo em 28/01/2016, também com participação dos representantes da comissão de empregados** (fls. 164/165).

Igualmente, **o Plano próprio para o ano de 2016, assinado em 18/10/2016** (Fls. 176/178), foi firmando mediante negociação com comissão de empregados (Fls. 181/189), tendo sido assinado um **aditivo em 02/02/2017**, também com participação dos representantes da comissão de empregados (fls. 179/180).

O pagamento de PLR feito no segundo semestre de 2016 foi um adiantamento do efetivo pagamento que ocorreu no início de 2017, quando já tinha sido encerrado o exercício de 2016 e era possível apurar valor individual, com base na evolução global positiva da Corretora no exercício de 2016, com aplicação das metas individuais, distribuídas antes aos empregados, seguindo as linhas

gerais dos anos anteriores, assim como foi em 2015, em relação a 2014. Portanto, os empregados não foram pegos de surpresa com metas ou requisitos que trouxessem prejuízo.

2.10. Conclui que, ao contrário do que sustenta a Fiscalização, a data de assinatura dos "Termos de Acordo sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados" em nada interfere na situação dos empregados, não autorizando a descaracterização dos pagamentos de PLR, uma vez que em tais instrumentos são apenas consolidadas as condições gerais já previamente conhecidas, tanto pela empresa como pelos empregados, para o pagamento da verba, tudo em conformidade com as políticas globais previamente divulgadas. Acrescenta que isso foi expressamente reconhecido pelo Poder Judiciário na decisão que beneficiou empresa do grupo (Bradesco DTVM) em situação idêntica. Cita decisão.

Da Ausência da participação do Sindicato da Categoria na Negociação das Metas Para o Pagamento da PLR

2.11. Neste ponto, enfatiza que não pode prosperar a acusação Fiscal, uma vez que a simples ausência do sindicato não é óbice à consolidação da natureza da PLR na esfera do Direito Tributário - ainda que se admita a possibilidade de discussão de seus termos na seara Trabalhista. Cita decisão do STJ.

Da Intenção Legislativa – Proteção do Direito dos Empregados

2.12. Neste tópico, alega que o rigor da aplicação da Lei nº 10.101/2000, com a finalidade de evitar o desvirtuamento do PLR se justifica na medida em que visa defender os direitos trabalhistas e previdenciários dos empregados.

2.13. Enfatiza que, por outro lado, a intenção da fiscalização em desconsiderar a natureza de PLR dos pagamentos efetuados é de cunho arrecadatório, em desprestígio à liberdade de livre negociação entre empregados e empresa na determinação de termos de participação nos resultados, descaracterizando-a, de modo a desacreditar o objetivo do PLR, que se presta a incentivar o envolvimento entre empregados e empresa, favorecer os resultados para ambos e consagrar a função social do empreendimento.

2.14. Destaca a alteração veiculada pela Lei nº 14.020/2020, que alterou a redação do § 6º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, para deixar claro que, nos acordos de PLR, o que prevalece é a vontade das partes negociantes (empregado e empregador).

Da Aplicação Retroativa das Regras da PLR Introduzidas pela Lei 14.020/2020

2.15. Passa, então, a defender a aplicação retroativa das alterações introduzidas pela Lei 14.020/2020 na Lei 10.101/00, conforme trecho da impugnação abaixo transcrito.

Não se desconhece que com a manutenção do veto presidencial ao art. 37 da Lei 14.020/20 foi definitivamente rejeitada a norma que atribuía efeitos retroativos às novas regras de PLR introduzidas na Lei nº 10.101/00. Entretanto, o veto

presidencial ocorreu não por ter o Presidente da República negado caráter interpretativo às novas regras ou concluído que a interpretação da fiscalização quanto às regras antigas era correta, mas tão somente em razão da inexistência de pertinência temática entre a emenda parlamentar e o objeto original da medida provisória e pelo fato de constituir renúncia de receita. Portanto, é perfeitamente possível e pertinente a aplicação retroativa das novas regras.

As novas regras confirmam o caráter desarrazoado da interpretação dada pela fiscalização à disciplina da PLR contida na redação original da Lei nº 10.101/00, que já vinha sendo reconhecido pelo Poder Judiciário. Logo, o veto absolutamente não afasta a possibilidade de aplicação retroativa, em consonância com o previsto no art. 106, II do Código Tributário Nacional.

2.16. Conclui que cabe a aplicação retroativa das novas regras que tratam:

I) da autonomia da vontade das partes na definição de regras de PLR em detrimento da interpretação Fiscal; e

II) da possibilidade de assinatura de Instrumentos de PLR no curso do exercício

Do Pedido

3. A Impugnante requer:

- a) que seja conhecida e provida a presente Impugnação, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração consubstanciados no presente processo; e
- b) a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de documentos e a realização de diligências, a fim de que seja apurada a verdade material dos fatos.

4. Por fim, informa que, em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.196/05, não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Em 26/05/2021, os autos foram a julgamento e, conforme antecipado, foi proferido o Acórdão nº. 108-014.792 (e-fls. 332/357) assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/03/2016, 01/10/2016 a 31/10/2016

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS -DOCTRINA.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as

partes envolvidas naqueles litígios. O entendimento doutrinário, ainda que dos mais consagrados juristas, não pode ser oposto ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

PEDIDO DE POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/03/2016, 01/10/2016 a 31/10/2016

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Somente as verbas arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada do resultado do julgamento por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 01/06/2021, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fl. 362) e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 366/390) em 25/06/2021, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

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

2. Preliminar: nulidade do Auto de Infração

A recorrente alega a nulidade do Auto de Infração, uma vez que, em 19/10/2020 teria recebido intimação para prestar esclarecimentos e juntar documentos, que cumpriu em 27/10/2020 (e-fls. 198/225). Mas foi surpreendida com a lavratura do auto de infração em 20/10/2020 (e-fls. 228), ou seja, antes da apresentação dos documentos.

Como o auto de infração foi lavrado antes da verificação dos esclarecimentos e documentos apresentados pela recorrente, informações que considerou imprescindíveis para a compreensão do Acordo de PLR, sustenta que o lançamento seria nulo, em clara ofensa ao artigo 142 do CTN e aos artigos 9º e 10 do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

É correto afirmar que a formação do crédito tributário, através do lançamento de ofício como uma atividade administrativa vinculada, requer que a autoridade fiscal observe a legislação aplicável. Isso é necessário para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a base de cálculo, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se aplicável, propor a aplicação de penalidades, conforme estipulado no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). A não observância da legislação ou a ausência de seus requisitos resulta na nulidade do ato administrativo, sujeitando-se à possibilidade de cerceamento indevido do direito de defesa.

Contrariamente à argumentação da recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa na acusação fiscal. Isso foi feito à luz da legislação tributária aplicável às razões apresentadas no lançamento. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido, conforme demonstrado no Auto de Infração.

No caso em questão, a autoridade agiu em conformidade com as disposições legais que regem o lançamento, detalhando no Relatório Fiscal os dispositivos aplicáveis e descrevendo os fatos geradores das contribuições, assim como os documentos que embasaram a apuração. Os valores das contribuições devidas, juntamente com os acréscimos legais de juros e multa, foram devidamente mencionados, respaldados por fundamentação legal.

O fato de o Auto de Infração ter sido lavrado antes do cumprimento da última intimação não compromete a sua motivação ou a sua fundamentação, pois, mesmo após a apresentação dos documentos, a fiscalização manteve o entendimento de que os Acordos de PLR deveriam conter elementos que não continham.

Diante da constatação de não pagamento das contribuições devidas pelo recorrente e considerando as disposições legais que conferem prerrogativas para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais estipuladas na Legislação Previdenciária, é imperativo que o agente fiscal cumpra o estabelecido legalmente, sob pena de responsabilidade, conforme o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Além do exposto, entendo que não houve, em nenhum momento do processo, restrição ao direito de defesa da parte recorrente ou violação aos princípios do contraditório e devido processo legal. Isso porque todas as oportunidades foram concedidas para a prática dos atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, conforme previsto no Decreto nº 70.235/1972.

Diante do exposto, entendo que não assiste razão ao recorrente e rejeito a preliminar arguida.

3. Mérito: Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

Conforme destacado no Relatório Fiscal (e-fls. 243/266), a fiscalização entendeu que os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, no período de janeiro a dezembro de 2016, estariam em desacordo com a Lei nº. 10.101/2000, razão pela qual, deveriam ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a terceiros. Os pagamentos realizados pela recorrente aos seus funcionários se basearam nos seguintes documentos:

- Termo de Aditamento ao Instrumento de Acordo firmado entre a Corretora de Títulos e Valores Mobiliários e seus Empregados sobre a Participação nos Lucros ou Resultados em 2014 (que a recorrente esclareceu ser relativo a 2015, apesar de constar 2014): refere-se ao Acordo firmado em 2015, para pagamento até o penúltimo dia útil de março de 2016, assinado pelo Bradesco e pelos representantes da comissão dos empregados em 28/01/2016 (e-fls. 164/165);
- Instrumento de Acordo sobre Participação nos Lucros ou Resultados, referente ao exercício de 2015, formalizado por meio de comissão paritária formada por representantes dos empregados e da empresa (Bradesco S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários), sem a assinatura de representantes do Sindicato, assinado em 04/11/2015 (“Plano Próprio de PLR 2015” – e-fls. 166/167);

- Instrumento de escolha de comissão de empregados para o fim exclusivo de negociar e firmar acordo sobre participação nos lucros e resultados em 2015 (e-fls. 168/175)
- Instrumento de Acordo sobre Participação nos Lucros ou Resultados formalizado por meio de comissão paritária formada por representantes dos empregados e da empresa (Bradesco S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários), para o exercício de 2016, sem a assinatura de representantes do Sindicato, assinado em 18/10/2016 (“Plano Próprio de PLR 2016” – e-fls. 176/178)
- Termo de Aditamento ao Instrumento de Acordo firmado entre a Corretora de Títulos e Valores Mobiliários e seus Empregados sobre a Participação nos Lucros ou Resultados em 2016: refere-se ao Acordo relativo ao exercício de 2016, para pagamento até o dia 2 de março de 2017, assinado pelo Bradesco e pelos representantes da comissão dos empregados em 02/02/2017 (e-fls. 179/180);
- Instrumento de escolha de comissão de empregados para o fim exclusivo de negociar e firmar acordo sobre participação nos lucros e resultados em 2016 (e-fls. 181/189)

Como antecipado, as irregularidades apontadas pela fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 243/266) foram: **a)** ausência de pactuação prévia das metas; **b)** a definição ou detalhamento de regras em sistemas internos, contratados entre gestores e empregados sem participação sindical não fazem parte do PLR Plano Próprio; **c)** subjetividade nas avaliações de desempenho individual; **d)** retroatividade dos Acordos Coletivos de Trabalho, já que os acordos coletivos, no período fiscalizado, foram assinados vários meses após o início do exercício a que se referiam; e **e)** falta de participação da entidade sindical na negociação dos acordos.

A decisão de piso manteve o lançamento, reafirmando os vícios apontados pela fiscalização.

Pois bem.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da CR/88 determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena. O Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF¹), confirmou o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o

¹ Tese Tema 344: Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."

que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

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

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

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma **comissão paritária** escolhida pelas partes. Quando a escolha se dá pela comissão paritária, esta deverá ser integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. (Lei 10.101, art. 2.º, I, redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013, com efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2013.)

Conforme dispõe a Lei 10.101, art. 2.º, § 1º, no plano acordado deverão constar *regras claras e objetivas* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os *mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, *a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e *não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei n.º. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

Conforme antecipado, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pela recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam ser submetidos à incidência das contribuições previdenciárias. A análise dos vícios apontados pela fiscalização e dos argumentos e comprovações apresentadas pela recorrente será feita a seguir.

2.1. Ausência de Pactuação Prévia das Metas e retroatividade dos acordos

Primeiramente, resta afastar a alegação da recorrente no sentido de que deveriam ser cancelados os valores pagos em fevereiro de 2016, por se referirem ao Acordo de PLR referente ao exercício de 2015 e não 2016.

O Auto de Infração deixa bastante claro que estão sendo analisados os pagamentos realizados a título de PLR no exercício de 2016, mas foram analisados os Acordos de PLR de 2015 e 2016 e os respectivos aditivos, que embasaram os referidos pagamentos, de modo que não há reparos a se fazer no lançamento em questão ou que sejam excluídos os valores pagos em fevereiro de 2016.

Como destacado no Relatório Fiscal, os Acordos de PLR foram formalizados quase ao final dos períodos a que se referem. O Acordo de PLR de 2015 (e-fls. 166/167) foi assinado em 04/11/2015, e o Termo Aditivo em 28/01/2016. O pagamento teria se dado em fevereiro de 2016. O Acordo de 2016 (e-fls. 176/178) foi assinado em 18/10/2016, e o termo aditivo em 02/02/2017. Foi pago adiantamento em outubro de 2016. Portanto, considerou a fiscalização que os Acordos de PLR de 2015 e 2016 teriam eficácia retroativa e não teriam sido previamente pactuados, pois não foram formalizados antes do período de vigência, em desconformidade com o que estabelecia o inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

A recorrente alega que a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, que seria facultativa e não obrigatória; e que os Acordos se repetem e são estabelecidos em condições gerais já previamente conhecidas, tanto pela empresa como pelos empregados para o pagamento da verba, de modo que não haveria surpresa para os empregados nos termos do plano.

A decisão de piso entendeu que os planos deveriam ter sido assinados **antes do período de apuração de lucro**, sob pena de não cumprirem seu propósito de estimular a produtividade. Vale o destaque para trecho do voto:

5.36. No entanto, entendo que a argumentação da Impugnante não se sustenta. Ora, se a Participação nos Lucros ou Resultados constitui instrumento de integração entre capital e trabalho, não faz sentido que os critérios de pagamento sejam estabelecidos após o período de apuração do lucro ou resultado ou mesmo no seu curso, como no caso em questão.

5.37. Se há metas, estas devem ser pactuadas previamente. Há uma preclusão lógica temporal assinar acordos na parte final do ano para orientar e estimular a produção dos trabalhadores, já realizada. A Lei de regência da PLR estabelece critérios que devem ser seguidos se o objetivo for, também, evitar a incidência de Contribuições Previdenciárias e de Terceiros. Tem-se, portanto, que Acordos sobre o PLR assinados em novembro (Acordo de 2015) e outubro (Acordo de 2016) não cumpriram suas finalidades, mormente, estimular a produtividade.

5.38. Não há que se falar, portanto, em inexistência de norma estabelecendo a necessidade de pactuação prévia; norma existe, basta ver o critério contido no

inciso II, § 1º, art. 2º da Lei 10.101/00: "*programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente***" (destaquei).

5.39. Em relação à exigência legal de prévia pactuação, o CARF, por meio da Câmara Superior (2ª Turma), já manifestou entendimento no sentido de que o acordo de distribuição de lucros ou resultados deve preceder à apuração do mesmo. Tal interpretação restou consolidada no julgamento do recurso especial do contribuinte, interposto nos autos do processo administrativo n.º 37284.004284/2006-88, onde se buscava reformar acórdão da então 6ª Câmara do Conselho de Contribuinte, que manteve a exigibilidade da contribuição previdenciária, justamente pelo fato de o acordo da "PLR" ter sido pactuado após o período de apuração.

A jurisprudência do CARF oscilou nos últimos 10 anos sobre a necessidade de que o Plano de PLR fosse formalizado antes do período aquisitivo, com prevalência, no período de 2017 a 2020, de um entendimento mais restritivo², no sentido de que o plano precisaria ser negociado e formalizado antes do período de validade. Porém, alguns Conselheiros procuraram registrar posicionamento mais flexível, considerando que as negociações podem demorar e muitas vezes dependem da verificação dos resultados do ano anterior³, e foram proferidas decisões no sentido de que o requisito da pactuação prévia seria atendido **se a formalização tivesse se dado antes do pagamento da PLR**⁴.

Neste ponto, vale ressaltar o que informou a recorrente:

O pagamento de PLR feito no segundo semestre de 2016 foi um adiantamento do efetivo pagamento que ocorreu no início de 2017, quando já tinha sido encerrado o exercício de 2016 e era possível apurar valor individual, com base na evolução global positiva da Corretora no exercício de 2016, com aplicação das metas individuais, distribuídas antes aos empregados, seguindo as linhas gerais dos anos anteriores, assim como foi em 2015, em relação a 2014. Portanto, os empregados não foram pegos de surpresa com metas ou requisitos que trouxessem prejuízo.

Portanto, o que se vê é que os Acordos vinham repetindo as mesmas regras, sendo formalizados no decorrer do período aquisitivo, prevendo pagamento no início do ano subsequente (março) e teria sido pago adiantamento em outubro de 2016, referente à PLR daquele mesmo ano, devida até março de 2017.

A recorrente alega que o texto dos Acordos é bem semelhante, revelando a mesma lógica e estrutura adotada pela empresa ao longo dos anos, já conhecida pelos empregados e empresa, e que em *tais instrumentos são apenas consolidadas as condições gerais já previamente*

² Acórdão n.º. 9202-005.515, 2ª Turma da CSRF, sessão de 25/07/2017. Acórdão n.º. 9202-008.041, 2ª Turma da CSRF, sessão de 24/07/2019. Acórdão n.º. 9202-008.187, 2ª Turma da CSRF, sessão de 25/09/2019.

³ Acórdão n.º. 2401-005.847, 1ª Turma, 4ª Câmara Ordinária, 2ª Seção, sessão de 09/01/2019.

⁴ Acórdão n.º. 2202-004.815, 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção, sessão de 22/10/2018. Acórdão n.º. 2301-005.792 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, 2ª Seção sessão de 15/01/2019. Acórdão n.º. 2301-006.809 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, 2ª Seção sessão de 14/01/2020.

conhecidas tanto pela empresa como pelos empregados para o pagamento da verba, tudo em conformidade com as políticas globais também previamente divulgadas (recurso voluntário, e-fl. 381). Contudo, no que diz respeito às metas individuais e coletivas, considerando que elas não estão estabelecidas no texto dos Acordos e não foram apresentadas nos autos, não há como se saber se foram pactuadas antes do período aquisitivo.

É verdade que o texto dos Acordos de 2015 e 2016 é bem semelhante.

Existe precedente da CSRF no qual foi relativizada a questão da pactuação prévia, mas naquele caso, os planos eram formalizados por meio de Convenções Coletivas de Trabalho, firmadas entre sindicatos sobre vários direitos e deveres, e por tal razão, têm negociação mais demorada. Ademais, verificou-se que as Convenções eram repetições dos instrumentos dos anos anteriores, de modo que os empregados já possuíam conhecimento das regras estabelecidas para fins de PLR, de modo que não havia surpresa. O Acórdão nº. 9202-010.625, foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PLR. PACTO PRÉVIO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO.

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

Vê-se, portanto, não se tratar da mesma situação, uma vez que os planos da recorrente são Acordos formalizados por meio de Comissão Paritária e a recorrente não relatou nenhuma dificuldade nas negociações. Os Acordos são realmente semelhantes, de modo que entendo que, o que pode ter variado é a evolução global positiva da Corretora e as metas, que, como antecipado, não se sabe quando e como foram estabelecidas.

A necessidade de pactuação prévia se justifica para que os empregados possam empreender esforços para alcançar as metas estabelecidas e conhecerem as regras do programa, e no presente caso, como não é possível saber se ocorreram novidades no estabelecimento das metas, pesos e regras de avaliação interna, não é possível confirmar se os empregados já sabiam como se daria a apuração da PLR, de modo que entendo que houve ofensa à Lei nº. 10.101/2000.

2.2. Subjetividade e Discricionariedade dos Contratos de Metas definidas à margem do Plano Próprio do PLR

A fiscalização argumentou que os Acordos não trariam regras claras e objetivas. Entendeu que não estariam presentes no corpo do Acordo todos os conceitos importantes para a sua compreensão, tampouco a fixação das metas/objetivos a serem cumpridos e os critérios que seriam utilizados nas suas aferições. Afirmou, ainda, que os instrumentos de acordo não deixaram claros os seguintes pontos:

- O que seria evolução global positiva e quais seriam os indicadores objetivos;
- O § 1º da Cláusula Primeira menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto não cita que metas seriam essas, as quais deveriam ser objeto de negociação entre empregados e a empresa, para poder usufruir da isenção tributária, conforme já destacamos neste Termo de Verificação Fiscal.

A recorrente defende que as regras são claras e que ainda apresentou exemplos de cálculo da PLR, com comprovação de que o cálculo de acordo com a metodologia prevista nos Acordos levou exatamente aos valores efetivamente pagos aos empregados. A telas estão nas e-fls. 205/225 dos autos.

As metas individuais, os pesos e critérios de avaliação individual não estão no texto dos Acordos. Os Acordos estabelecem as regras gerais de como se dará a apuração da PLR e determinam que o pagamento levará em conta a evolução global positiva da Corretora e a avaliação individual. Ao responder a fiscalização, a recorrente informou o seguinte:

- 2) Apresentar os critérios das avaliações, metas e pesos específicos para apuração das metas individuais estabelecidas nos acordos de PLR pagos em 2016;

Resposta: Os critérios de avaliações são medidos por meio de indicadores internos, dos quais tem objetivos pré-definidos pelos gestores do negócio, sendo, quantitativos e qualitativos. Estes indicadores compõem a avaliação da qual é possível mensurar o percentual de atingimento/performance de cada um deles.

Após a mensuração, o valor total da performance do funcionário é analisado em uma régua de interpolação, conforme planilhas em anexo (DOC_COMPROBATÓRIOS0001 A DOC_COMPROBATÓRIOS0011), após essa interpolação chega-se a um fator multiplicador do qual utilizamos para calcular o valor que o funcionário irá receber. (e-fls. 198/199)

Não foram apresentados os documentos e as especificações de como são feitas as avaliações e nem como são medidas as performances dos funcionários, nem foi esclarecido onde estão estabelecidos os objetivos e se foram pré-definidos ao período aquisitivo. Os documentos mencionados e juntados são tabelas que não trazem os critérios usados para avaliações ou pesos. Portanto, conclui-se, assim como fez a fiscalização, que os empregados não tinham conhecimento prévio das regras para empreenderem esforços no sentido de cumprirem as metas estabelecidas, ou seja, que as metas não eram claras e objetivas e que não seria possível para os empregados saberem de antemão, o que deveriam fazer para alcançar suas metas, ou controlar no decorrer do exercício o atingimento de tais metas.

Entendo que a clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios de avaliação individual, de melhoramento contínuo, e assunção de responsabilidade dos funcionários com os resultados da empresa, a depender dos grupos de atuação e de acordo com o plano de cargos e carreira da empresa. Especialmente porque estes critérios também podem ser aferidos de forma objetiva. Mas esses documentos não foram apresentados e os Acordos não trazem, sequer, menção aos pesos, se eles variavam de acordo com o cargo, as regras da avaliação, nem faz menção a documentos ou sistema de gerenciamento de metas dos empregados.

Considero que a principal questão a se ver no presente caso é a transparência com a qual a recorrente trata dos Planos de PLR, e que vai permitir que todos os empregados, independentemente do cargo que exerçam, saibam das regras e consigam acompanhar o desempenho para atingimento dos objetivos estabelecidos. Neste sentido, são os ensinamentos de Fábio Zambitte:

Por natural, a transparência terá de ser apreciada, também, de acordo com a complexidade e estrutura do empregador. Empresas com diversos ramos de atividade e ações diversificadas, inexoravelmente irão produzir consensos complexos, de forma a atender demandas das mais variadas. Em um contexto de vários interesses contrapostos, a autoridade fiscal deve possuir o discernimento em admitir composições mais elaboradas. Nesse ponto, o cuidado e esforço do empregador em viabilizar e difundir o entendimento do programa fará a diferença.

Além da transparência, a controlabilidade é fator fundamental. De nada adianta a compreensão de todos quanto aos parâmetros do programa, incluindo suas regras adjetivas, se, no seu desenvolvimento, não há elementos que permitam, com algum grau de certeza, aferir se os valores resultantes são efetivamente verdadeiros; condizentes com as premissas estabelecidas e dentro do que é validamente devido.

A legislação também não prevê como isso deva ocorrer, mas é certo que a empresa, ao lado da fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, terá de permitir, na melhor medida do possível, a controlabilidade dos empregados e dirigentes, assegurando a licitude do programa e incrementando a confiança recíproca na relação de trabalho. Por exemplo, acompanhamentos periódicos e publicações de resultados parciais, em tese, podem ser utilizados como forma de assegurar o controle.

(ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017).

No presente caso, entendo que não estão presentes nos Acordos os elementos mínimos de mensuração da PLR, transparência e de controlabilidade pelos empregados. Apesar de a recorrente ter apresentados planilhas de 10 funcionários, não há um documento que mostre

para cada um dos empregados os pesos, as metas, os objetivos que permitem a mensuração da performance individual de cada empregado. Ou seja, os empregados não conseguem acompanhar o seu desempenho e saber, de antemão, o que precisarão fazer, quais metas terão que cumprir para receberem a PLR naquele exercício.

Assim, entendo que há desvirtuamento dos programas implementados pela recorrente e que os Acordos não atendem aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos aos trabalhadores.

2.3. Definição ou detalhamento de regras em sistemas internos, contratados entre gestores e empregados sem participação sindical não fazendo parte do PLR Plano Próprio

Uma das irregularidades apontadas pela Autoridade Fiscal seria que o estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados em documentos internos, contratadas junto aos respectivos gestores, e sem o aceite da entidade ou do representante sindical, importa em afronta ao art. 2º da Lei nº 10.101 de 2000.

A recorrente argumenta que a fiscalização teria ignorado a Cláusula Primeira do contrato que prevê que o pagamento da PLR está vinculado à “evolução global positiva da Corretora”, que consiste **no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício**, bem como não levou em conta **as metas e mensuração individuais, constantes dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos** funcionários, já apresentados pelo Recorrente, a título exemplificativo, os formulários específicos de 10 empregados (e-fls. 205/224), inclusive com memória de cálculo da apuração do valor individual da PLR dos tais 10 empregados (e-fl. 225), no atendimento à fiscalização protocolado em 27/10/2020 (protocolo - fls. 195/199).

Sustenta que as regras básicas estariam identificadas nos Acordos e que seria inviável integrar as metas individuais nos Acordos, uma vez que são muitos funcionários, diferentes realidades, objetivos e seria desnecessário trazer todo o detalhamento no corpo dos Acordos.

Entendo que não assiste razão à recorrente neste ponto.

Em outras oportunidades, alguns julgados do CARF entenderam que a clareza do acordado não está comprometida, se as diretrizes do programa e as premissas da complementação em documentos internos da empresa também tenham sido objeto do Acordo:

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.** (Acórdão nº. 2202-005.193, Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 08/05/2019.)

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão n.º 9202-003.105, já decidiu sobre o tema, concluindo pelo seguinte:

Ementa(s) 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 foram devidamente informados aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

Recurso especial negado. (grifos acrescentados)

Em julgado posterior, a 2ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução da isenção. (Acórdão nº. 9202-007.012, Conselheira Relatora Ana Paula Fernandes, sessão de 20/06/2018.) (grifos acrescentados)

Contudo, entendo que o presente caso não se enquadra neste racional, uma vez que não há sequer explicação de como se dá a avaliação individual, quais são os critérios para tal avaliação, as metas e pesos a depender da função, não há detalhamento de como se chega ao cálculo da PLR e apenas com a leitura dos Acordos não é possível para os empregados saberem como devem se portar no sentido de empreenderem esforços para conseguirem atingir suas metas.

Portanto, entendo que assiste razão à fiscalização em desconsiderar os pagamentos de PLR também por esta razão.

2.4. Falta de participação da entidade sindical na negociação dos acordos

A fiscalização constatou a ausência da participação do Sindicato da categoria na negociação das metas para pagamento da PLR, **confirmada pela recorrente em resposta à Intimação recebida em 19/10/2020.** Sustenta ainda, que o estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, contratadas junto aos respectivos gestores, e sem o aceite da entidade ou do representante sindical, importa em afronta ao art. 2º da Lei nº 10.101 de 2000.

De fato, como confirmado pela recorrente, o Sindicato não participou das negociações e os Instrumentos de Acordo não foram assinados pelos representantes do Sindicato.

Alega, a recorrente, que a falta de participação da entidade sindical não compromete a natureza e o tratamento tributário dos pagamentos feitos a título de PLR, ainda que se admita a possibilidade de discussão dos termos da PLR na seara trabalhista. Cita o Resp nº.

865.489/RS, da lavra do Ministro Luiz Fux, então julgador do STJ. Ademais, sustenta que foram celebradas Convenções Coletivas de Trabalho (“CCT”), uma com vigência de 01/03/2015 até 28/02/2016 (fls. 126/139) e outra do período autuado (2016), com vigência de 29/03/2016 até 28/02/2017 (fls. 140/153), tendo por um lado o próprio Recorrente e por outro o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguro Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo e o Sindicato das Corretoras de Valores e Câmbio do Estado de São Paulo. Essas Convenções Coletivas trataram de diversos direitos dos empregados com grande detalhamento, tendo o Sindicato desistido de participar nas negociações entre as empresas e empregados no âmbito dos acordos de PLR entre eles celebrados.

A decisão de piso confirmou o entendimento da autoridade lançadora, conforme trecho do voto:

5.59. Entretanto, conforme já foi acima enfatizado, nos artigos 1º a 3º da Lei nº 10.101/00 está previsto que a participação dos empregados nos lucros ou resultados deve ser um instrumento de integração entre capital e trabalho, servindo como incentivo à produtividade, de modo que as regras claras e objetivas, previamente pactuados, devem, necessariamente, estar dispostas em documento do qual participe o sindicato dos empregados, seja diretamente ou por meio de representante indicado.

5.60. Verifica-se que a participação do sindicato dos empregados, ou de um representante, na negociação desses Acordos, prevista no artigo 2º, inciso I, da lei 10.101/2000, não é mera formalidade, mas, sim, requisito essencial para que um acordo firmado entre empresa e empregados sobre a Participação nos Lucros ou Resultados esteja em conformidade com a referida Lei específica e, conseqüentemente, faça jus às benesses legais ali dispostas.

5.61. Deve ser salientado que tal exigência formal decorre de comando constitucional que prevê a necessidade de participação do sindicato nas negociações/acordos coletivos de trabalho e se presta à proteção dos direitos dos trabalhadores que poderiam ser facilmente tolhidos diante da hipossuficiência deste com relação ao seu empregador.

5.62. Portanto, qualquer acordo firmado sem a comprovação da participação sindical em sua negociação, quer diretamente, ou por intermédio de um representante devidamente qualificado, não poderá ser considerado como referente à Participação nos Lucros ou Resultados paga ou creditada de acordo com lei específica, no caso a Lei nº 10.101/00, conforme dispõe o art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, para fins de exclusão dos valores correspondentes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como das contribuições devidas a terceiras entidades e fundos. (destaques acrescidos)

A jurisprudência do STJ tem reconhecido a validade do acordo de PLR validado pelos empregados que não questionaram seus termos, quando da negociação em comissão paritária,

mesmo quando ausente o representante sindical. Além do Resp nº 865.489/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, de 2010, outros casos foram julgados no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. É cabível o afastamento da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa somente quando os empregados participam da negociação. **A determinação legal de não incidência da contribuição previdenciária, destarte, está condicionada à efetiva ocorrência de negociação. A inobservância de procedimentos estipulados pela Lei n. 10.101/2000 deve ser invocada a tempo e modo próprios pela parte que se considerar prejudicada, mas não pode servir de fundamento para a incidência da contribuição previdenciária.** Precedentes: AgInt no REsp 1815274/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2020, DJe 21/10/2020; REsp 1452527/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 10/06/2015; REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011).

2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.797.737/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/5/2022, DJe de 5/5/2022.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REGISTRO DA NEGOCIAÇÃO NO SINDICATO DOS TRABALHADORES. INSTRUMENTO COMPROBATÓRIO DA REGULARIDADE DO PAGAMENTO.

1. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, desde que haja a participação dos trabalhadores na respectiva negociação.

2. "O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária" (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010).

3. A determinação legal de não incidência da contribuição previdenciária sobre referidos valores não está condicionada à fase interna da negociação, mas à sua

efetiva ocorrência. Eventual inobservância dos procedimentos estipulados pela Lei n. 10.101/2000, que, em tese, podem ser prejudiciais à categoria durante a negociação, como, p. ex., a participação "remota/não presencial/virtual" (etc.) de seu representante, deve ser invocada a tempo e modo próprios pela parte que se considerar prejudicada, mas não pode servir de pretexto para a incidência da contribuição previdenciária, mormente quando o negócio for submetido a registro, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000.

4. No caso dos autos, as instâncias ordinárias decidiram pela incidência da contribuição porque o representante dos trabalhadores teria participado das negociações de forma remota, o que estaria em desconformidade com a lei; e, provocado por embargos de declaração a respeito do registro do acordo, foi omissivo. Recurso provido com a determinação de verificação da existência do registro do acordo no sindicato.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.815.274/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/10/2020, DJe de 21/10/2020.)

A CSRF também se posicionou dessa forma no Acórdão nº. 9202-010.515⁵, de 22/11/2022, cuja ementa se destaca:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. COMISSÃO DE EMPREGADOS. AUSÊNCIA/RECURSA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses dos empregados no que tange a negociação do plano de PLR.

A exigência de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, devendo ser reconhecida a validade de acordo celebrado entre empresa e comissão eleita pelos empregados nos casos em que o pagamento favorecer ao trabalhador.

Portanto, entendo que a ausência do representante do Sindicato nas negociações, por si só, não invalida os pagamentos realizados a título de PLR.

2.5. Pedido de aplicação retroativa das regras introduzidas pela Lei nº. 14.020/2020

A recorrente requer a aplicação retroativa da Lei nº. 14.020/2020. A lei trouxe alterações relevantes para a Lei nº. 10.101/2000, principalmente com relação à prevalência da autonomia negocial do empregador e do empregado no que toca à fixação dos programas de PLR,

⁵ Caso julgado na vigência do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020.

prevendo que o que for entre eles negociado será respeitado e prevalecerá em face do interesse de terceiros.

A decisão de piso analisou o pedido de forma detalhada, como se vê pelo trecho abaixo destacado:

5.25. Como se observa, no art. 106, I, do CTN, em algumas ocasiões, o legislador tem a possibilidade de conferir às leis sentido retroativo. Entretanto, analisando-se a Lei nº 14.020/2020, verifica-se que **não consta qualquer registro no sentido de que as alterações promovidas pelo seu art. 32 no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, seriam de natureza expressamente interpretativa, como exige o CTN, razão pela qual, referidas alterações estabelecem efetivamente um novo regime jurídico, aplicável apenas aos fatos geradores futuros, conforme dispõe o art. 144 do CTN.**

5.26. Por outro lado, cabe ser enfatizado que, inicialmente, a Lei 14.020/2020, no seu art. 37, buscou atribuir caráter interpretativo às alterações promovidas na Lei 10.101/2000. Vejamos:

Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, têm caráter interpretativo às alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º A, 5º, 6º, 7º, 8º, e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

5.27. **Entretanto, referido dispositivo da Lei nº 14.020/2020 acabou sendo vetado pelo Presidente da República, veto este mantido pelo Congresso Nacional, tudo a demonstrar o caráter prospectivo das alterações legais, que não alcançam o passivo tributário existente e sim instituem um novo regime jurídico de tratamento da matéria.**

5.28. Cabe ser ressaltado que constam como razões do veto presidencial o seguinte:

a) o fato de o dispositivo proposto dispor, por meio de emenda parlamentar, sobre matéria estranha e sem a necessária pertinência temática estrita ao objeto original da Medida Provisória submetida à conversão, violaria o princípio democrático e do devido processo legislativo, nos termos dos arts. 1º, caput, parágrafo único; 2º, caput, 5º, caput, e LIV, da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 4433, Relatora Min. Rosa Weber); e

b) as medidas acarretariam renúncia de receita, sem cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que violaria o art. 113 do ADCT, a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020 (Lei nº 13.898, de 2019).

5.29. Portanto o próprio legislador afastou o caráter interpretativo das alterações feitas na redação do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000 pela Lei 14.020/2014, tendo

em visto que **o Congresso Nacional manteve o veto presidencial, motivo pelo qual não tem cabimento a aplicação retroativa, por este órgão administrativo, da referida alteração da legislação aplicável à matéria em questão.**

5.30. Assim, não há, ao contrário do alegado pela Impugnante, nenhum caráter interpretativo nas alterações promovidas pela Lei nº 14.020/2020 na Lei 10.101/2000, de modo que, efetivamente, houve, sim, a instituição de um novo regime jurídico disciplinando a matéria em questão, aplicável, portanto, somente aos fatos ocorridos a partir da data de publicação da referida Lei, o que exclui, evidentemente, os fatos geradores abrangidos pelo lançamento, ora em questão, que compreende os períodos de 01/02/2016 a 31/03/2016 e 01/10/2016 a 31/10/2016, conforme já foi acima enfatizado.

Diante do exposto, concordo com a decisão de piso no sentido de que não há como se admitir a aplicação retroativa da Lei nº. 14.020/2020.

3. Conclusão

Ante ao exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa