Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720122/2014-38

Processo nº	16682.720122/2014-38
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-009.923 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	22 de setembro de 2021
Recorrente	BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2010

RECURSO ESPECIAL. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. ANTERIORIDADE DO ACORDO DA PLR. RECURSO PREJUDICADO.

Descabe conhecer do recurso especial do contribuinte que perde seu objeto em função da negativa de provimento de matéria prejudicial. Isto é, se o desprovimento de uma tese recursal implicar prejudicialidade de outra tese, é incabível o conhecimento desta última, o qual fica reconhecidamente prejudicada.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2000, pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados e aos direitos dos trabalhadores, constituem salário de contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à primeira matéria (PLR – regras claras e objetivas), e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Maurício Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (Suplente Convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 2201-003.550, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção em decisão confirmada em sede de agravo, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) ausência de regras claras e objetivas no acordo de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) (ii) ausência de acordo prévio ao período base. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. CONDIÇÕES. INSTRUMENTO PRÉVIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.
>
> Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2000, seja porque não estão suportados em instrumento prévio ao período de apuração do lucro a ser distribuído, seja pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados e aos direitos dos trabalhadores, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária. Programas de participação no lucro, firmados por meio de convenção coletiva de trabalho na data base da categoria, e anteriormente ao pagamento dos valores fixados, não descumprem o aspecto temporal dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00.
>
> [...]

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR com base nas convenções coletivas dos anos de 2009 e 2010 nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Dione Jesabel Wasilewski, Relatora, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Em seu recurso especial e no que foi objeto de admissibilidade prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

> **Primeira matéria – ausência de regras claras e objetivas**
>
> - conforme acórdãos paradigmas 2301-004.063 e 2401-004.777, o detalhamento de tais regras em documentos apartados não representa desconformidade com a Lei 10.101/2000;
>
> - os acordos de 2008 e 2009 têm regras claras e objetivas;
>
> - a Cláusula 2ª deixa claro que os objetivos são estimular a performance, a criatividade, a lucratividade etc.;
>
> - a Cláusula 5ª e os Anexos I e II preveem como condição para o pagamento da PLR (i) o alcance de um índice de produtividade e (ii) a performance de cada empregado, apurada por meio de avaliação individuais;
>
> - na Cláusula 4ª as partes reconheceram que as regras são claras e objetivas;

Documento nato-digital

- a Lei 10101/2001 previu apenas os contornos básicos dos instrumentos de negociação;

- as avaliações de desempenho previstas no Anexo II foram realizadas;

- a autoridade fiscal não questionou os critérios de avaliação de cada empregado e nem o fato de que tais critérios estariam em documentos apartados;

- é legítimo e razoável que os critérios sejam estabelecidos em documentos apartados.

Segunda matéria – acordo prévio ao período-base

- conforme acórdãos paradigmas 9202-002.278 e 2803-00.254, não há em nenhum ponto da Lei 10.101/2000 determinação de data para fechamento do acordo;

- a lei não impôs limite temporal para a celebração dos acordos;

- embora o acordo de 2009 tenha sido celebrado apenas em dezembro de 2009, o documento 3 da impugnação comprova que ele foi negociado em julho de 2009;

- ademais, as regras do acordo de 2009 são similares àquelas do acordo de 2007, com vigência em 2008, como reconhecido pela autoridade autuante e pela decisão recorrida.

A Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial, do seu exame de admissibilidade e do despacho em agravo, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente pediu o desprovimento do recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), mas perdeu seu objeto em relação à segunda matéria – anterioridade do acordo –, de modo que somente deve ser conhecido em relação à primeira matéria – existência de regras claras e objetivas.

Com efeito, e conforme o registro do acórdão e o voto vencedor abaixo, fui vencido no mérito da primeira matéria, de modo que fica prejudicado o exame da segunda, diante da existência de relação de prejudicialidade entre ambas.

2 Delimitação da controvérsia

Inicialmente e a fim de facilitar o exame do recurso da contribuinte, entendo importante delimitar a controvérsia a ser dirimida.

Conforme se vê na decisão recorrida, está em discussão a legalidade do **(i) Acordo Coletivo celebrado em 2007, com vigência para o período base 2008, e pagamento da PLR em 2009**, neste particular porque o acordo não teria regras claras e objetivas. Quanto a esse acordo, a decisão recorrida não questionou a existência de ajuste prévio ao período aquisitivo (conforme efl. 1122, *"o pagamento realizado em 02/2009 teria por base instrumento prévio ao período de apuração dos lucros e resultados"*). Está igualmente em discussão a legalidade do **(ii) Acordo Coletivo celebrado em 2009, com vigência para o período base 2009, e pagamento da PLR em 2010**, neste tocante porque o acordo não teria regras claras e objetivas e porque firmado em dezembro de 2009, ao final do período-base, portanto. A tabela abaixo ilustra os pontos a serem julgados:

Documento nato-digital

Instrumento	Período-base	Pagamento	Discussão
Acordo coletivo 2007	2007 e prorrogado para 2008	2009	Regras claras e objetivas
Acordo coletivo 2009	2009	2010	(i) Regras claras e objetivas e (ii) anterioridade do Plano

Inexistem controvérsias a respeito das Convenções Coletivas de 2009 e 2010, já que o recurso voluntário do sujeito passivo foi provido neste ponto e não houve a interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional.

Nesse quadro, passo ao exame das duas matérias.

3 Existência de regras claras e objetivas

Discute-se nos autos se as regras dos dois Acordos Coletivos são claras e objetivas. É importante frisar que, pela similaridade dos planos, ambos foram analisados conjuntamente pela autoridade autuante e pela decisão recorrida. Nesse sentido o seguinte trecho do acórdão de recurso voluntário:

> Tendo dito isso, os acordos de 2007 e 2009 são muito parecidos, como reconhece a recorrente, por isso, farei a análise a partir do acordo de 2009 (fls. 138), assinado em 09/12/2009.

A decisão recorrida, após analisar a Cláusula 5ª do Acordo, verificou que os critérios para o pagamento da PLR estariam estabelecidos nos Anexos I e II. O Anexo I seria relativo aos índices de lucratividade e foi considerado suficientemente claro pela decisão recorrida. Veja-se com destaque:

> Segundo a cláusula quinta, os critérios para pagamento da PLR são os estabelecidos nos anexos I e II e deverão levar em consideração: o índice de lucratividade; as regras quanto à fixação dos direitos de participação e programa de metas descrito no anexo II e avaliação de desempenho individual.
>
> No anexo I, o índice de lucratividade é definido como o resultado da comparação do patrimônio ajustado com o patrimônio líquido apurado para esse mesmo fim do ano anterior. O patrimônio ajustado é o patrimônio líquido do semestre anterior ajustado por efeitos de aumento de capital, reduções de capital, pagamentos de dividendos e distribuição, acrescidos de variação do Certificado de Depósito Bancário CDI. Se o patrimônio líquido for superior ao patrimônio ajustado, terá sido atingido o índice de lucratividade e o PLR corresponderá a 25% do resultado líquido antes do imposto de renda.
>
> **Essa regra é bastante clara e contém em si elementos suficientes para verificar o cumprimento do quanto acordado**.

Já quanto ao Anexo II, concernente à fixação dos direitos à participação e programas de metas, a decisão recorrida concluiu que inexistiria objetividade e clareza. Veja-se:

> Desses elementos é de se destacar a informação de que os empregados seriam avaliados por critérios e condições que teriam sido divulgadas internamente, mas não estão nos acordos. A lei exige que as regras estejam no instrumento que resulta da negociação e eles não estão. Não basta dizer que os empregados foram avisados das normas ou tinham pleno conhecimento delas, o instrumento necessário para fazer prova disso é o acordo/convenção, até porque, é esse instrumento que conferirá exigibilidade ao acordado.
>
> Portanto, se as regras claras existiram, e não há nenhuma prova disso, elas não estavam no instrumento resultante da negociação como exige a lei.

Documento nato-digital

O § 1º do art. 2º da Lei 10101/00 preleciona que 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, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Veja-se:

> 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:
>
> § 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.

No caso concreto e como já exposto, a decisão recorrida considerou válido o Anexo I dos Acordos, os quais se referem aos índices de lucratividade da empresa, mas questionou o Anexo II, mais precisamente porque, no seu entender, as avaliações dos empregados seriam feitas de forma interna pela contribuinte.

Discordo da decisão recorrida, porque a Cláusula Quinta, itens II e III (vide efl. 128) do Acordo, e seu anexo II (vide efl. 137), foram claros e objetivos no sentido de que, após a definição do percentual de lucro a ser distribuído, a distribuição efetiva dependeria da avaliação geral e individual de cada trabalhador, o que, a propósito, atende ao objetivo traçado no art. 1º da Lei, de acordo com o qual a PLR deve servir como instrumento de incentivo à produtividade (performance geral e individual do trabalhador *versus* produtividade).

O art. 2º, § 1º, fala da clareza e objetividade das regras em si, e as regras dos Acordos são suficientemente claras e objetivas. A Lei 10101/00 não tem o grau de detalhamento, abrangência e extensão exigidos pela decisão recorrida, como se fosse exigível que todos os pormenores fossem rigorosamente descritos nos próprios Planos. Há, assim, um espaço para que a empresa possa fazer a aferição da *performance* de cada trabalhador de forma interna e em consonância com aferições realizadas, exemplificativamente, pelo seu departamento de recursos humanos.

Nesse mesmo sentido, no acórdão 2401-004.795, de 10/5/17, decidiu-se que *"não há imposição da disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, admitindo-se o detalhamento, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento, em documentos apartados, desde que mantida a harmonia com as regras gerais"*. Isto é, *"a Lei nº 10.101, de 2000, previu apenas os contornos básicos dos instrumentos de negociação, deixando de fixar normas rígidas e pré-definidas para a elaboração dos documentos"*.

Nesse contexto, entendo que as regras eram claras e objetivas, de modo que o recurso especial deve ser provido neste ponto.

É importante frisar que o item 43 do Relatório Fiscal (vide efl. 23) realmente demonstra, por exemplificação, uma disparidade enorme entre algumas classes de trabalhadores,

Documento nato-digital

evidenciando que alguns receberam PLR de 6 vezes o salário, enquanto outros receberam o equivalente a mais de 40 vezes a própria remuneração. À primeira vista, tal demonstração impressiona, mas não se pode deixar de considerar que tal levantamento foi uma amostragem e que provavelmente a maior parte dos trabalhadores receberam a PLR dentro de níveis razoáveis, de modo que não se poderia considerar toda a participação de lucros ou resultados como se salário fosse. Expressando-se de outra forma, algum eventual desvirtuamento em favor de algum ou alguns trabalhadores não pode desvirtuar todo o plano, de modo que, a meu ver, caberia à autoridade fiscal, se fosse o caso, aprofundar mais no exame de algum favorecimento particular, para, neste caso, fazer a cobrança dos encargos eventualmente incidentes.

Em sendo assim e por considerar que as regras, em si, eram claras e objetivas, voto por dar provimento ao recurso especial nesta matéria. Logo, deve ser afastada a incidência de contribuições sobre a PLR relativa ao período-base 2008 (Acordo Firmado em 2007 e com vigência prorrogada para o ano seguinte), já que inexistente discussão a respeito da anterioridade de tal Acordo, restando perquirir sobre o descumprimento da anterioridade em relação ao Acordo de 2009.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Em que pesem as, como sempre, bem fundamentadas razões de decidir do Relator, ouso a delas dessentir no que tange à existência de regras claras e objetivas em relação aos ACT de 2007 (prorrogado para 2008) e 2009.

Em específico, o colegiado recorrido questionou o Anexo II daqueles planos, notadamente porque as avaliações dos empregados seriam feitas de forma interna pelo contribuinte.

De sua vez, o Relator defendeu que a Cláusula Quinta, itens II e III dos Acordos, e seu anexo II, teriam sido claros e objetivos no sentido de que, após a definição do percentual de lucro a ser distribuído, a distribuição efetiva dependeria da avaliação geral e individual de cada trabalhador, o que, segundo enxergou, atenderia ao objetivo traçado no art. 1º da Lei, de acordo com o qual a PLR deve servir como instrumento de incentivo à produtividade (performance geral e individual do trabalhador *versus* produtividade).

Pois bem. Examinando-se a disposições do acordo, mormente seu anexo II, é de se concluir, tal como apontou o Fisco e chancelado pela turma *a quo*, que uma vez definido o valor/montante a ser distribuído, haveria uma lacuna no que tange à forma segundo a qual seria efetuada essa distribuição por empregado.

Vale dizer, no item 3 do anexo acima citado, havia a previsão de que na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, seriam consideradas as avaliações *Performance Segmentation* e *Performance Measurement &*

Documento nato-digital

Management - PMM, descritas no *PMM Profiles, Competency Model and Performance Cluster Descriptions* (Descrição dos Parâmetros e Modelos de Competência para Avaliação e Gerenciamento de Performance).

E mais, ainda fez-se registrar que o seu teor, desde o início do exercício de 2007, teria sido amplamente divulgado internamente para os empregados; estando o mesmo, ainda, à disposição dos signatários.

Nesse ponto, concordo com as observações promovidas pela relatora do recorrido quanto ao que deve constar do acordo nesse particular.

É exigência legal que dos acordos devam 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. Confira-se:

> 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:
>
> [..]
>
> § 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: (**destaquei**)
>
> I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Perceba-se que, com isso, todos os elementos acima deveriam constar de forma clara, precisa e completa naquele documento, ou no máximo em seu anexo contemporaneamente assinado pelos acordantes. Vale dizer, esses elementos devem lá se esgotar, de maneira que o empregado não precise contar com critérios ou condições eventualmente estabelecidos em outros documentos e/ou sistemas internos. Todavia, não foi isso o constatado nos autos.

Como bem assentou a relatora do recorrido, havia a informação de que os empregados seriam avaliados por critérios e condições que teriam sido divulgadas internamente, mas que não estariam nos acordos.

Com efeito, não vejo reparos na decisão recorrida, razão pela qual encampo e reafirmo a conclusão externada naquele voto condutor quanto consignou que:

> A lei exige que as regras estejam no instrumento que resulta da negociação e eles não estão. Não basta dizer que os empregados foram avisados das normas ou tinham pleno conhecimento delas, o instrumento necessário para fazer prova disso é o acordo/convenção, até porque, é esse instrumento que conferirá exigibilidade ao acordado.
>
> Portanto, se as regras claras existiram, e não há nenhuma prova disso, elas não estavam no instrumento resultante da negociação como exige a lei.

Nesse rumo, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Documento nato-digital