



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720865/2018-43
ACÓRDÃO	9202-011.331 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Assinado Digitalmente

Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 651/690) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade parcial** (e-fls. 856/863) interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 14/09/2022, pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão n.º 2201-009.617** (e-fls. 599/629), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão 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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). 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.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Relator, Francisco Nogueira Guarita e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Para o tema capitulado pelo despacho prévio de admissibilidade o debate se refere à extemporaneidade, ou não, do plano de PLR, para se considerar pactuado previamente, de modo a possibilitar o conhecimento de regras, metas, resultados e prazos.

Os fatos incontroversos apontam para um pacto assinado e arquivado no Sindicato após iniciado o período de aferição e em curso o exercício, falando-se, inclusive, em período avançado na motivação do lançamento (*setembro/outubro de 2013 para período base janeiro a dezembro, embora com pagamentos apenas no ano subsequente de 2014*).

Afirma a autoridade fiscal: “O PLR pago pelo contribuinte aos seus empregados no ano de 2014 teve seu acordo assinado em 03 de setembro de 2013 e registrado no sindicato em 09 de outubro de 2013, tendo como período de apuração o ano civil de 2013 (janeiro a dezembro)” (e-fl. 339, grifei).

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão n.º 9202-010.357, Processo n.º 14485.001006/2007-98** (e-fls. 725/728), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E NOS RESULTADOS. ACORDO PRÉVIO.

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

É possível acatar o instrumento relativo a acordo firmado durante o período de aferição, desde que anterior aos pagamentos.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-009.827, Processo n.º 15504.721069/2019-95** (e-fls. 730/766), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). LEI 10.101/2000. PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

(...)

Referido segundo acórdão paradigma não havia sido reformado quando da interposição do recurso especial de divergência, conquanto, em sessão de 24/10/2023, foi reformado pelo Acórdão n.º 9202-011.026.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 387/400), após notificado em 13/12/2018, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em Termo de Verificação fiscal (e-fls. 336/343).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, para o período de apuração 03/2014 a 12/2014, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias da empresa para custeio da seguridade social e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT).

Consta que a base de cálculo para o tema ainda em controvérsia incidiu sobre parcela paga a título de PLR – Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados, com a fixação do percentual da multa de ofício em 75%.

Consta que sobre as mesmas bases de cálculo foi exigida, ainda, a contribuição da empresa destinada ao custeio das outras entidades e fundos – SENAC; SESC; INCRA; SALÁRIO-EDUCAÇÃO; SEBRAE, com incidência da multa de ofício no percentual de 75%.

Consta que houve o pagamento de PLR pelo contribuinte aos seus empregados (*segurados empregados*) no ano de 2014 com acordo assinado em 03/09/2013 ("**Programa de Participação nos Resultados - 2013**"), sendo arquivado no sindicato em 09/10/2013, cujo período de apuração ou aferição foi o ano de 2013 (*janeiro a dezembro*). A autoridade lançadora motiva que o pacto não foi celebrado antes do período de aferição, não sendo apto ao incentivo da produtividade com o estímulo de metas e resultados.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 09-70653 – 5.ª Turma da DRJ/JFA (e-fls. 528/540), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora. Adotou-se tese no sentido de que o acordo foi firmado extemporaneamente, impossibilitando serem conhecidas as metas e regras a cumprir para gerar direito à PLR, especialmente assentou que: *“O fato de já existir PLR para anos anteriores não vincula as partes a atingirem as mesmas metas e seguirem os mesmos critérios antes adotados em anos subsequentes.”*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 560/577), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria *“não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento do hiring bônus”* e o tema *“não incidência das contribuições previdenciárias sobre a concessão de veículos a empregados”* não foram admitidos.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 916/921), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente (Contribuinte) requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento no que se relaciona com o pagamento de PLR.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a fiscalização teria descaracterizado o acordo de PLR exclusivamente porque a assinatura e arquivamento no Sindicato teria se dado em momento avançado do período de aferição, o que não encontra amparo legal.

Pondera que, embora o Plano de PLR para o ano de 2013 tenha sido assinado em 03/09/2013, arquivado na entidade sindical em 09/10/2013, posteriormente ao início do ano civil de apuração, os empregados conheciam as metas pactuadas, ademais a legislação não impõe como pactuação prévia um momento limite, exceto a lógica do prévio ao pagamento. As regras e metas seria as mesmas utilizadas nos Planos anteriores, que se mantinham no tempo, a exemplo das metas repetidas do PLR/2012. Sustenta, ainda, que comunicados internos e cartilhas explicativas aos empregados davam ampla divulgação das regras, inclusive quanto a eventuais diferenças em metas.

Das contrarrazões

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões, apesar de intimada com encaminhamento dos autos (e-fl. 949).

Porém, apresentou Memoriais (e-fls. 950/958), ocasião em que, no mérito, reiterou assistir razão a autoridade lançadora e as decisões da DRJ e do Colegiado *a quo*.

Após tecer considerações sobre a eficácia limitada do art. 7.º, XI, da Constituição Federal – *inclusive explicando que originalmente não se aplicava a norma, isto até que sobreviesse lei específica para lhe dar total eficácia* –, pondera que, hodiernamente, a legislação específica regulamentadora é a Lei n.º 10.101, a qual deve ser observada com plenitude para que estejam as verbas pagas a título de PLR imunes à tributação.

Argumenta que o pagamento, a título de PLR, efetivou-se em desconformidade com a legislação, pois a Lei n.º 10.101 exigiria cumulativamente os requisitos da existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas, o que não estaria observado pelas datas em que firmado o acordo. As metas e regras precisariam estar fixadas em caráter prévio ao período em que vão ser apurados os lucros e resultados. Assevera não ser aceitável a assinatura do acordo ocorrer posteriormente ao início do período de apuração dos lucros e resultados, de modo que não faria sentido que os critérios de pagamento sejam estabelecidos após o período de apuração do lucro ou resultado ou mesmo no seu curso.

Aduz que o período de apuração do acordo de PLR era de janeiro a dezembro de 2013, sendo o pacto assinado em 03/09/2013, pelo que não haveria pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos, como exige o art. 2.º, § 1.º, II, da Lei n.º 10.101, pelo que os pagamentos efetuados em 2014 para tal plano de PLR não estariam imunes à tributação.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2201-009.617**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR” [PLR – Pactuação Prévia]

(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-010.357

(i) Paradigma (2): Acórdão 2402-009.827

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fático-jurídicos estão no âmbito de fiscalização e lançamento de ofício que descaracteriza Plano de PLR e exige contribuições previdenciárias considerando o momento em que assinado, motivado o ato de lançar numa alegada ausência de pactuação prévia.

Nos acórdãos paradigmas se assentam teses semelhantes. No primeiro paradigma, é afirmado ser possível acatar o instrumento relativo a acordo firmado durante o período de aferição, desde que anterior aos pagamentos. No segundo paradigma, é ponderado que a Lei n.º 10.101 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas. Referido segundo paradigma, foi reformado pelo Acórdão n.º 9202-011.026, porém a reforma ocorreu posteriormente ao recurso especial interposto.

Lado outro, de forma dissidente, o acórdão recorrido firma entendimento segundo o qual 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.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- **“Não incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

O tema em espécie poderia receber rótulo temático diferente, para melhor detalhar o seu embate específico proposto pela peça recursal e pelo despacho prévio de admissibilidade, tal como: **“PLR – Pactuação prévia”**.

A autoridade lançadora sustenta que o pacto de PLR não se conforma com a Lei n.º 10.101 e deve ser desconstituído, pois violaria dever jurídico de pactuação prévia. Por sua vez, a Fazenda Nacional, para defender o lançamento, tece considerações sobre a eficácia limitada do art. 7.º, XI, da Constituição Federal – *inclusive explicando que originalmente não se aplicava a norma, isto até que sobreviesse lei específica para lhe dar total eficácia* –, ponderando que a Lei n.º 10.101 deve ser observada com plenitude para que estejam as verbas pagas a título de PLR imunes à tributação e, por isso, aduz que o pacto assinado em 03/09/2013, e arquivado no sindicato em 10/2013, não é pactuação prévia para o período de aferição de janeiro a dezembro de 2013, como exige o art. 2.º, § 1.º, II, da Lei n.º 10.101, pelo que os pagamentos efetuados em 2014, para tal plano de PLR, não são imunes à tributação.

Entendo importante, em primeiro momento, averiguar a natureza jurídica do instituto da PLR (*Lei 10.101 e Constituição Federal, art. 7.º, XI*) e fixar a premissa de partida – **se imunidade**; ou **se isenção**.

Na sequência, em momento segundo, após fixar premissa jurídica basilar do instituto da PLR, tornar-se-á necessário enfrentar a temática recursal da denominada ***pactuação prévia*** (*Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II*) – *se deve se dar antes do início do exercício e/ou, também, antes ou ao menos no início do período de apuração ou de aferição; ou se é prévia a pactuação realizada antes do pagamento*.

Muito bem. A participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração foi prevista como direito social e como norma de imunidade no art. 7.º, XI, da Constituição Federal¹. Porém, é dever reconhecer que o dispositivo constitucional veicula norma de eficácia limitada, o que foi reconhecido no Tema 344, da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), na forma do RE 569.441.

A regulamentação hodierna se efetiva na forma da Lei n.º 10.101, de 2000, conforme se extrai da decisão do STF no RE n.º 393.764-Agr. Originalmente, a regulamentação foi dada pela MP 794, de 1994, que foi sendo reeditada. A MP 1.982-77, de 2000, foi a última a reeditar a matéria até que ocorresse a conversão em lei.

A Constituição Federal – *uma vez regulamentada a imunidade* –, enuncia norma que **não** outorga competência para a União tributar pagamentos realizados a título de PLR ao determinar que seja ela *“desvinculada do salário”*, de modo que não se aplicará a base de tributação ordinária sobre *“a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço”* (CF, art. 195, I).

¹ 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.

Por conseguinte, não pode o legislador infraconstitucional tributar pagamentos realizados a título de PLR, quando efetivados por força de Plano pactuado dentro dos contornos da regulamentação dada pela Lei n.º 10.101.

E a Lei n.º 10.101 não precisaria ser lei complementar, se imunidade? Penso que não! Isto porque, a Lei n.º 10.101 não trata de definir a natureza jurídica do instituto, que aí exigiria lei complementar. A Lei n.º 10.101 trata de normas de procedimento e fiscalização. *Mutatis mutandis* valeria, com ajustes necessários, mas tomando a lógica das razões de decidir, as premissas estabelecidas no precedente do RE 566.662, Repercussão Geral, Tema 32 do STF, que trata das entidades beneficentes de assistência social, delimitando que é necessário lei complementar para definição do ser beneficente, mas pode a lei ordinária tratar de normas de procedimento e fiscalização.

Em suma, os pagamentos de PLR, efetivados na forma legal, não podem ser considerados “*folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*”, visto se tratar de norma de imunidade.

Obviamente que o direito contém pontos de subjetividade. É aí que importa a distinção entre isenção e imunidade. Fosse isenção, então caberia, por força do art. 111, II, imprimir uma interpretação restritiva e sempre eminentemente literal das disposições da Lei n.º 10.101. Porém, sendo norma de imunidade cabe uma **interpretação teleológica** em busca da promoção da finalidade da norma, da sua máxima carga valorativa, da busca do valor que dela se extrai, o qual, no caso, é integrar capital e trabalho e estimular que ocorra a distribuição de resultados e de lucros aos empregados, como participação deles nos frutos da empresa, pois, por regra ordinária, sem benesse estimulada pela imunidade, as empresas não teriam o mínimo “estímulo” ou “incentivo” ou “vontade” para distribuir suas riquezas com a classe trabalhadora e, ainda, ter que pagar tributos em razão destes pagamentos. A partilha de frutos da empresa, em bases de regras ordinárias, sem benesse legal, seria exclusivamente entre acionistas e sócios da pessoa jurídica e não com a classe operária.

Desvirtuar pactos de PLR de forma literal, com rigoroso e rígido controle, quando houver margem ponderada e razoável de demonstração de que o pacto de PLR atingiu sua finalidade e tem consistência para ser mantido hígido, pode ensejar desestímulo para que o empregador promova e queira continuar a promover a distribuição de seus ganhos ou resultados.

Sendo imunidade, então a interpretação que se deve adotar é a teleológica². Por isso, diferentemente das normas de isenção, não lhe é aplicada a regra de interpretação restritiva do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional. Isto porque a norma imunizante deve passar por processo hermenêutico teleológico, na forma preconizada no RE 759.244, como medida para estimular a concretização dos valores constitucionais.

² Eventualmente, o método teleológico pode resultar numa interpretação ampliativa ou numa interpretação que poderia ser indicada como restritiva, embora o método busque em sua essência a finalidade constitucional. Conferir RE 474.132 de relatoria do Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 12/08/2010.

A *interpretação teleológica* busca o fim mesmo do instituto, que penso ser integrar capital e trabalho, proporcionando participação do trabalhador nos lucros e/ou nos resultados, através de acordo representativo dos empregados (*daí a participação sindical*), garantindo o direito social de elevada importância.

É essencial advertir que a interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando se buscar o fim mesmo do instituto.

Logo, importa se atentar as diretrizes normativas que se extraem da lei regulamentadora (Lei n.º 10.101), embora sem literalidade excessiva e sem amplitude restritiva.

Veja-se que o STJ, em relação a regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (*Lei 10.101, § 2.º do art. 2.º*), por exemplo, já decidiu de forma teleológica, a saber: "*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). O relator daquela ocasião, aliás, é atualmente Ministro no Supremo Tribunal Federal.

Ainda que o STJ não tenha se aprofundado sobre a natureza jurídica do instituto, de forma expressa, tem-se que, ao adotar tal interpretação, impõe a Colenda Corte um conceito de imunidade e não de isenção, que exigiria uma leitura literal e restritiva, sem espaço para a hermenêutica que efetivou.

Ademais, a Fazenda Nacional em sua manifestação, conforme relato alhures, não nega a natureza imunitória e em sua petição há espaço para se fazer compreender se tratar o instituto de imunidade.

Mais a mais, estava pautado para julgamento neste Colegiado, em 24/10/2023, os autos do Processo n.º 16327.001292/2010-35, no qual constava em contrarrazões da Fazenda Nacional (e-fls. 965/966)³ os seguintes dizeres por parte da representação da União sobre debate de pactuação prévia em pacto de PLR:

Ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da norma para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7º, inc. XI da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000. (grifo adicionado)

É, assim, que entendo estar-se diante de norma de imunidade.

Quanto à questão da pactuação prévia, para averiguação acerca das verbas terem sido pagas ou creditadas de acordo com a lei regulamentadora (Lei n.º 10.101), passo à análise.

³ O processo acabou não sendo julgado por pedido de retirada de pauta.

Para o tema da pactuação prévia, tem-se um debate acerca da melhor interpretação para o art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101, que trata do momento que deve ser firmado o acordo de PLR para se atender ao requisito das metas, resultados e prazos, previamente pactuados (*pactuação prévia*).

A Lei n.º 10.101 dispõe no ponto que:

Art. 2.º 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:

(...)

§ 1.º 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:

(...)

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (grifo adicionado)

A dúvida que se levanta em contencioso administrativo fiscal é se:

- ✓ *Sendo o acordo de PLR pactuado ao longo do exercício ou, ainda, nas proximidades do fim do exercício ou até depois do fim do exercício, mas antes do pagamento, fica descaracterizado o acordo e passam os valores pagos a serem base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros?*
- ✓ *Passam a integrar a chamada “folha de salários” para todos os fins tributários?*

O acórdão recorrido respondeu que descaracteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto os paradigmas responderam, em outras palavras, que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.

A questão do chamado *acordo ou ajuste prévio – o pactuado previamente –*, é bastante controverso no contencioso administrativo fiscal, tanto que, buscando solver a problemática, a Lei n.º 14.020 incluiu o § 7.º ao art. 2.º da Lei n.º 10.101 para dispor que:

Art. 2.º, § 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Antes disso, várias eram as possibilidades de interpretações para o chamado *ajuste prévio*, a saber:

- ✓ *uma delas era ser considerado prévio o ajuste subscrito antes do pagamento, sem qualquer ressalva ao momento do pagamento;*

- ✓ *outra possibilidade era ser considerado prévio o ajuste subscrito antes do pagamento, porém razoavelmente não tão próximo ao momento do pagamento (deveria haver uma antecedência ao pagamento);*
- ✓ *outra possibilidade era ser considerado prévio o ajuste subscrito razoavelmente no início do exercício a que se refere ou de forma mais objetiva antes do exercício a que se refere;*
- ✓ *outra possibilidade e corrente interpretativa era estimar ser prévio o ajuste assinado durante o exercício, mas com antecedência razoável ao encerramento do período aquisitivo, não sendo aceitos acordos firmados quando já muito avançado o exercício de referência.*

Criticavam-se as correntes interpretativas que se utilizavam de elementos de **razoabilidade** por serem extremamente subjetivos e dificultar não só o controle de legalidade, mas o controle revisional das decisões administrativas.

Basicamente, as perguntas para respostas desafiadoras eram:

- ✓ O que seria aceito como pagamento **razoavelmente** não tão próximo ao momento do vencimento estipulado para o pagamento?
- ✓ O que seria **razoavelmente** aceito como início do exercício?
- ✓ O que seria aceito como antecedência **razoável** ao encerramento do período aquisitivo?

Este Conselheiro até adotava a interpretação pautada na razoabilidade entendendo como prévio o ajuste de acordos com base em “*resultados*” (*inciso II do § 1.º do art. 2.º*) firmado no transcorrer do período aquisitivo, mas com antecedência **razoável** ao encerramento do exercício a que se refere o PLR.

Fosse o acordo de PLR baseado em “*lucros*” (*inciso I do § 1.º do art. 2.º*), como comumente se vê em Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), este Conselheiro, com base em doutrina justrabalhista, que compreende ser o lucro formado por fatores variados que independem diretamente de condutas específicas dos empregados, sempre entendeu como prévio o ajuste de acordos de PLR quando **anteriores ao pagamento**, sendo desprezada a questão de ter que ser firmado com alguma antecedência ao encerramento do exercício a que se refere o PLR (*prescindindo apenas que seja pago quando já pactuado e apurado o lucro do exercício*).

Certo é que, hodiernamente, há um critério objetivo, dado pela Lei n.º 14.020, de 2020, sendo prévio o ajuste pactuado antes que ocorra o pagamento, seja para tratar de acordos com base em resultados (*inciso II do § 1.º do art. 2.º*) ou de acordos com base em lucros (*inciso I do § 1.º do art. 2.º*). Demais disto, para que não se incorra em subjetividade de quão prévio ao pagamento deve ser o pacto firmado, a Lei n.º 14.020, de 2020, definiu critérios, na forma dos incisos I e II do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020.

Dito isso, apesar de compreender que a Lei n.º 14.020, de 2020, não trata de norma meramente interpretativa, considerando que firma positivamente um verdadeiro novo regime jurídico para a PLR, penso que, dentre aquelas comentadas possibilidades de interpretação, a nova legislação acabou por indicar como mais acertada àquela que aceita como **ajuste prévio** (*parte*

final do inciso II do § 1.º do art. 2.º, da Lei n.º 10.101) o pacto de PLR firmado antes do pagamento.

De qualquer sorte, como antes da Lei n.º 14.020, de 2020, não se pode falar em critério objetivo quanto ao momento limite de antecedência em que deve ser firmado o pacto de PLR em relação ao pagamento, então, para os fatos geradores anteriores a Lei n.º 14.020, seja para lucros (*inciso I do § 1.º do art. 2.º*), seja para ajuste sobre resultados (*inciso II do § 1.º do art. 2.º*), será considerado ajuste prévio, ou previamente pactuado, o acordo de PLR assinado antes de qualquer pagamento.

Logo, como no caso dos autos, sob o regime anterior ao da Lei n.º 14.020, não consta que tenha ocorrido qualquer pagamento antes que já assinado o pacto de PLR, então, pelo critério de ajuste prévio, para se atender ao requisito de pactuação prévia das metas, resultados e prazos, não teria sido violada a Lei n.º 10.101, mantendo-se sob o enfoque desse critério a legalidade do PLR, para os fins do art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101.

De modo geral, sintetizo ponderando que:

- ✓ O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração quando se atende ao regulamentado por lei específica, destarte não integra o salário de contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de Participação nos Lucros e/ou nos Resultados (PLR) da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a Lei n.º 10.101.
- ✓ Entende-se como adequado aos termos da lei específica o instrumento de PLR relativo a acordo ou ajuste firmado durante o período de aferição ou de apuração e após o início do exercício de referência, desde que seja anterior aos pagamentos, para fatos geradores anteriores a Lei n.º 14.020, de 2020. Após a referida lei, os pagamentos devem se manter ocorrendo de forma antecedente ao pactuado, com a exigência adicional de observar os limites dos incisos do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, inclusos pela Lei n.º 14.020.
- ✓ Não há, na Lei n.º 10.101, em redação anterior a Lei n.º 14.020, de 2020, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR para ser desvinculado da remuneração. Por se tratar de instituto de imunidade, na forma do art. 7.º, XI, da Constituição Federal, ainda que se cuide de instituto constitucional de eficácia limitada, regulamentado pela Lei n.º 10.101, exige-se a técnica da **interpretação teleológica** na aplicação de seus preceitos, de modo que os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, devem ser entendidos como àqueles nos quais ocorre a pactuação prévia em relação ao momento do pagamento, circunstância, posteriormente, reconhecida legislativamente com a inclusão do § 7.º no art. 2.º da Lei n.º 10.101, que aproveita para normatizar os limites do pagamento para ser considerado prévio.
- ✓ A Lei n.º 10.101, de 2000, desde sua versão original pela MP 794, de 1994, ou na forma da MP 1.982-77, de 2000, que a precedeu e foi convertida em lei, não estipula prazo para a assinatura e arquivamento no sindicato dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado o pacto no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, resultados e prazos, tampouco veda o pacto no transcurso do período de aferição.

Sendo assim, com razão o recorrente (Contribuinte), razão pela considero regular o acordo de PLR pactuado, cancelando-se o lançamento de ofício relacionado, uma vez que o Plano atende o requisito de ajuste prévio, não podendo ser descaracterizado, vez que firmado antes que ocorressem quaisquer pagamentos para fatos gerados anteriores a Lei n.º 14.020.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência do Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar o lançamento no que se relaciona aos pagamentos de PLR. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado.

Não obstante as judiciosas razões de decidir do Relator, peço-lhe licença para delas divergir no que toca à data da formalização do acordo de PLR para que se considere, nesse ponto, cumprida a exigência posta na Lei 10.101/2000.

Isto porque, entende o relator que o plano pode ser pactuado após o início do período aquisitivo a que se refere, desde que tal pactuação se dê antes de o pagamento de suas parcelas.

Todavia, entende o colegiado que o acordo, independentemente do instrumento que se utilize, deve ser pactuado/formalizado antes de o início do período a que se refere.

Em concreto, eis o caso, consoante extraído do voto vencedor do recorrido:

Em seu recurso, a contribuinte aduz que o plano de PLR por ela estabelecido para o ano-calendário 2013 teria sido desconsiderado por conta do suposto descumprimento de um único requisito formal, qual seja, a assinatura (em 03/09/2013) e arquivamento do plano no Sindicato (em 09/10/2013) após o período de aferição das metas.

Pois bem.

Cumpra destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando esses pagamentos como prêmio pelo atingimento de determinadas metas.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, já que seria produzida, **inoportunamente**, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

E perceba-se que, a rigor e num primeiro momento, apenas o Fisco teria o interesse na tributação da verba !

Parece-me claro que as regras postas só se incorporam – em definitivo - ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa dá lugar a certeza acerca das regras postas para o “jogo”. Nesse rumo, não se pode afirmar que os termos do que foi extemporaneamente ao final acordado sempre guardam identidade com aquilo que foi negociado antes de o início a que se referem os lucros/resultados. Quero dizer, com isso, que iniciadas as tratativas antes mesmo de o início daquele período, ao se admitir a assinatura do acordo após referido marco temporal, não se pode assegurar que as regras ao final postas não se sujeitaram a negociações e condições estabelecidas igualmente após o início desse período. Não merece prosperar tal tese também sob o viés da repetição dos planos ao longo do tempo, ao argumento de que não haveria uma certeza por parte dos empregados acerca das suas regras. Ora, o questionamento que fica e que me afigura decisivo é: se a intenção é efetivamente perpetuar as regras, por que não formalizar o acordo antes de o início do período? Se há, de fato, algum ingrediente do acordo que impeça seja assim feito, resta-me evidente que não há, como procuram fazer crer, essa aventada expectativa concreta por parte dos empregados no tocante às regras do plano.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - **participação obrigatória** e direta do trabalhador **nos lucros da empresa**, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, **com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Confira-se:

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;

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94⁴, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. É importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador, pelo seu esforço, de parte da riqueza que ajudou a produzir na sociedade. São repasses de **ganhos** de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa **riqueza produzida** é que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

⁴ Diário do Congresso Nacional – 19/1/1995, Página 295
<http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais>

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confira-se:

§ 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;**

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o objetivo que se espera do instrumento, que aqui ousa chamar de "mediato". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do esperado crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O **objetivo**, esse aqui "**imediate**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detêm o capital e os que compõem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o

trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma negociação entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou 1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o *plus* que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a ideia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade), ou se por metas individuais/coletivas (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma**.

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio⁵ pelo atingimento de metas.

^{5 5} "Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um "plus" em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao

Ainda como consequência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica**.

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do *caput* do artigo 1º e inciso I (*índice de lucratividade*) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de um comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o plus do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual." trecho do voto condutor do acórdão 2401-003.025, de 15/58/13.

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no inciso I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.⁶

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, exclusivamente, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumprе ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

^{6 6} A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

Fonte: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD>

Nesse rumo e como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e **metas** (definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.

Em outras palavras, não basta que o conhecimento por parte do empregado se dê antes de a formalização do acordo ou antes de o período para atingimento da meta, tampouco que a própria formalização do acordo tenha se dado antes de o período para atingimento da meta, é crucial que a formalização se dê antes de o início do período de apuração do resultado/lucro que se busca compartilhar com o empregado, que, por vezes, pode não coincidir com o período para atingimento das metas.

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

Cumpre-me aqui tecer o seguinte esclarecimento quando, em determinada situação, estabeleci que as "assinaturas nos instrumentos de acordo", a depender de algumas circunstâncias, poderiam ser dispensadas para fins de atendimento à exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".

Naquela oportunidade, naquele caso em concreto, apresentei condições que possuem, inegavelmente, um elevado e por vezes indesejável grau de subjetividade, quais foram:

i) o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado;

ii) a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes; e

iii) não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Veja-se com isso, que as condições convergem para a imprescindibilidade de que os trabalhadores tenham, antes de o início do período aquisitivo, o preciso conhecimento das regras do jogo que foram firmadas ao final de uma negociação, a assegurar-lhes, uma vez atingidas, uma participação na riqueza produzida pela empresa.

Nesse rumo, melhor esclarecendo, ou para alguns reformulando o entendimento, penso que a comprovação cabal da ocorrência dessas condições dá-se, **exclusiva e objetivamente**, pela formalização e assinatura do acordo em data anterior ao início do período aquisitivo e/ou do cumprimento/aferição das metas.

Perceba-se, assim, que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

- 1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?
- 2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?
- 3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão propalado incentivo à produtividade.

É de se destacar, de início, que a inexistência de um liame minimamente concreto não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte*), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - Pactuados previamente ao início do período de apuração, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que **não** estipulam metas individuais ou em grupo

1 - Iguamente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/200.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018.**

PLR PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário - de contribuição. **Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.**

Por fim, perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser somente esse o viés empregado, mas também o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais."

Por fim, no que toca às alegadas especificidades do seguimento econômico em que se insere o recorrente e as condições de mercado a ele impostas, é de se destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101 /2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico nos quais se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.

Por esses fundamentos, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Congratulo o em. Relator pelo judicioso voto, o qual acompanho quanto ao conhecimento e provimento; mas, peço licença para tecer outros fundamentos.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica.** (*In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [*e-book*].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepta a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (*In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.” (**CARF.** Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.” (CARF. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Firmadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

Registro que, colidindo com o que consta do relatório da autuação, o voto-vencedor afirma que o pagamento teria ocorrido *antes* da pactuação. Peça licença para transcrever o que consta no

[p]rossegue o Auditor no Termo de Verificação Fiscal com a transcrição da legislação previdenciária que define o salário de contribuição, a legislação de regência do PLR e **informa que esta rubrica foi paga pelo contribuinte aos seus empregados no ano de 2014 e teve seu acordo assinado em 03 de setembro de 2013**, sendo registrado no sindicato em 09 de outubro de 2013, cujo período de apuração foi o ano civil de 2013 (janeiro a dezembro). – *vide* f. 3-4 do acórdão recorrido.

Ainda analisando o voto vencedor do acórdão recorrido, noto estar presente a refutação de inúmeros argumentos trazidos no voto vencido, salvo a constatação, ali lançada, quanto à identidade do plano ora sob escrutínio com aqueles outrora pactuados. Confira-se:

Como se extrai dos presentes autos, verifica-se que as métricas utilizadas no Programa de PLR da Recorrente eram as mesmas utilizadas em anos anteriores e por isso, de amplo conhecimento dos seus colaboradores. Tal fato é verificado pela comparação entre os planos de 2012 (doc nº 6 da impugnação – fls. 463/477) e o plano de 2013 (fls. 240/257). Apenas para ilustrar, às fls. 503 tem uma imagem comparando o que muda do plano de 2012 para 2013, o que corrobora o entendimento de que as metas são as mesmas e portanto, de amplo conhecimento dos colaboradores - *vide* f. 3-4 do acórdão recorrido.

Tomo, por esse motivo, como verossímil identidade dos planos de 2012 e 2013.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado.**

Tendo sido replicado os termos do acordo do ano de 2012 na avença ultimada em setembro de 2013, com pagamento no ano subsequente, entendo que a finalidade da norma foi satisfeita: moldar o comportamento dos trabalhadores, estimulando-os envidar esforços para a consecução das metas estabelecidas.

Com base nessas razões, **também conheço do recurso especial e dou-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira