



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	15504.721787/2014-57
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9202-011.227 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de	16 de abril de 2024
Recorrente	ABERTTA SAUDE - ASSOCIACAO BENEFICENTE DOS EMPREGADOS DA ARCELORMITTAL NO BRASIL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

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 e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Votaram pelas conclusões em relação ao conhecimento, os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mário Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda. Designado para redigir o voto vencedor do conhecimento pelas conclusões, o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente)

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições sociais correspondentes à cota patronal, adicional para o SAT, e terceiros, sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, não declaradas em GFIP, e apuradas mediante diversos levantamentos, dentre os quais o PR (Participação nos Resultados).

Em julgamento de primeira instância, a DRJ julgou a impugnação improcedente mantendo-se, assim, o crédito tributário lançado na integralidade (fls. 1484/1503). Contra essa decisão foi interposto recurso voluntário (fls. 1524/1551).

Acórdão Recorrido

Por meio do acórdão nº **2301-009.329** (fls. 1558/1582), a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu parcial provimento ao recurso do Contribuinte, entendendo a não existência do fato gerador do pagamento Stock Options (levantamento RE – Remuneração Estratégica) além de excluir diversas rubricas contidas no levantamento RD – Rubricas da Folha de Pagto. Manteve-se, assim, integralmente o lançamento decorrente do levantamento PR (Participação nos Resultados) O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. STOCK OPTIONS. INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL E MATERIAL.

Incidem contribuições previdenciárias sobre benefícios concedidos a colaboradores, no âmbito de Programas de stock options, quando verificada que a operação tem nítido viés remuneratório, não apresentando natureza mercantil, não evidenciando qualquer risco para o beneficiário e estando claramente relacionada à contraprestação por serviços. O fato gerador da obrigação tem lugar no momento do exercício das opções de compra e a base de cálculo se verifica pela diferença entre o valor das ações recebidas na data de exercício e o valor pago pelo beneficiário.

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.

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL N.º 1.230.957/RS.
NATUREZA INDENIZATÓRIA.**

De acordo com decisão do STJ, proferida no RE N.º 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei n.º 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu o caráter indenizatório.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

O décimo terceiro salário sofre incidência das contribuições previdenciárias por expressa disposição da lei tributária.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. AI.
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CÓDIGO DE
FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CFL 30.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

Recurso Especial

Intimada da decisão a contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 1618/1634) visando rediscutir as seguintes matérias:

- a) Nulidade da decisão de piso por cerceamento de defesa,
- b) Nulidade do acórdão recorrido por se fundar em fundamentos genéricos quanto à ilegitimidade da multa aplicada no Auto de Infração n.º 51.056.067-9 e
- c) PLR – Assinatura do acordo coletivo quando já iniciado o exercício a que se refere.

Conforme despacho de admissibilidade (fls. 1689/1698), foi dado seguimento parcial ao recurso, apenas em relação à matéria tratada no item “c” (“PLR – Assinatura do acordo coletivo quando já iniciado o exercício a que se refere”), com base nos acórdãos paradigmas n.º 2201-003.723 e n.º 2402-03.046, nos seguintes termos (fl. 1697):

No que se refere à matéria trazida à rediscussão, qual seja a assinatura do acordo coletivo para o pagamento da verba PLR, durante o período de apuração e não previamente, vemos que o julgado recorrido se posicionou no sentido de que os pagamentos não foram objeto de negociação prévia, porquanto os acordos não tinham sido assinados antecipadamente ao período-base, eis que assinados quando já haviam transcorrido onze meses de tal período. Aduz que o pacto deve ocorrer antes do exercício a que se refere o acordo, como se vê dos seguintes excertos:

“Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere

o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

[...]

Assim, a despeito das alegações oferecidas pelo recorrente, no sentido de que os empregados já conheciam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados após decorridos 11 meses do período-base.”

De outro lado, examinando-se o primeiro paradigma, Acórdão n.º 2201-003.723, se vê que o voto condutor do acórdão entendeu que a legislação de regência não determina um momento para a assinatura dos acordos coletivos referente à rubrica PLR, devendo o ajuste ser firmado antes do pagamento da primeira parcela, e que assim efetuado, tal fato não desnatura a verba.

O segundo paradigma, Acórdão n.º 2402-03.046, decidiu no mesmo sentido de que a Lei n.º 10.101/2000, não prevê prazo para a formalização do instrumento de negociação, devendo apenas ser firmado antes do efetivo pagamento da PLR, não havendo óbice que tenha sido formalizado no final do período-base, conforme se observa dos trechos já destacados pela recorrente.

Não foi apresentado agravo pelo contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1743/1751 pugnando pelo indeferimento do recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Conforme exposto, com base nos paradigmas nº 2201-003.723 e nº 2402-03.046, devolve-se a este colegiado o debate acerca do seguinte tema:

i. PLR – Assinatura do acordo coletivo quando já iniciado o exercício a que se refere.

Assim, discute-se a possibilidade de assinatura do acordo de PLR quando já iniciado o exercício a que se refere, haja vista que o acórdão recorrido entende que a assinatura do acordo de PLR já no final do período-base a que se refere descaracteriza o que determina o §1º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000, enquanto os paradigmas decidiram que o ajuste (assinatura do acordo de PLR) pode ser firmado antes do pagamento da primeira parcela, o que não descaracteriza o preceito legal, ainda que o instrumento de acordo seja formalizado no final do período base da PLR.

A despeito da não apresentação de contrarrazões pela contribuinte, entendo que o conhecimento recursal carece de análise mais detalhada em relação a um dos paradigmas apresentados.

I. CONHECIMENTO

Em seu recurso, a contribuinte afirma que o colegiado a quo decidiu “*pela incidência das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros sobre a PLR, sob o fundamento de que, para o alcance do que determina o §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2001, que trata do estabelecimento de regras claras e objetivas, seria necessária a pactuação prévia, mediante Acordo Coletivo de Trabalho, das metas, indicadores e mecanismos de aferição para que os segurados da ora Recorrente pudessem fazer jus ao recebimento da PLR*” (fl. 1626), mesmo que “*evidenciado que os empregados já conheceriam as metas a serem alcançadas, inclusive tendo sido o Acordo Coletivo pactuado no exercício de 2010 similar ao firmado para o exercício anterior*” (fl. 1627).

O acórdão recorrido firmou o entendimento de que o pacto deve ocorrer antes do exercício a que se refere o acordo, conforme abaixo (fl. 1573):

“Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, **requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo**, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei nº 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pre-fixadas.

Assim, a despeito das alegações oferecidas pelo recorrente, no sentido de que os empregados já conheciam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados após decorridos 11 meses do período-base.”

Como exposto, a contribuinte apresentou dois paradigmas em seu recurso especial.

Quanto ao paradigma nº 2201-003.723, entendo que restou demonstrado a divergência jurisprudencial, na medida em que o voto vencedor do citado acórdão expressou que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela, *verbis*:

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucional acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a

serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00, nem permite tal inferência ao intérprete em norma de caráter isentivo, onde, bem se sabe, é vedada a interpretação analógica. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior?

No caso concreto é mister reconhecer que um acordo coletivo que deva ser firmado com um sindicato de porte, notório na defesa dos interesses do trabalhador, como é o Sindicato dos Bancários de São Paulo, não é fechado em uma única reunião ou de maneira simplista. Embora no caso em apreço se verifique que os acordos coletivos entabulados guardam relação de metas próximas às de programas anteriores, o que de alguma medida induz o trabalhador a buscar resultados já conhecidos, verifica-se que o ajuste foi formalmente atingido antes do pagamento das parcelas resultantes do acordo, o que, como dito, não desvirtua o programa como proposto. Ressalto que - no caso concreto - durante um longo período todos os acordos coletivos foram firmados no mês de agosto de cada ano.

Nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

Vê-se, portanto, que o recorrido e o paradigma tratam de programas de PLR firmados com base em metas, as quais devem ser pactuadas previamente. A divergência residiu no momento em que devem ser pactuadas as metas.

Contudo, entendo que o recurso não deve ser conhecido com relação ao acórdão paradigma nº 2402-03.046. Isto porque o citado caso não trata de programa de PLR baseado em metas, mas sim na existência de lucro, conforme trechos abaixo destacados do paradigma:

Além dos requisitos acima, a legislação exemplifica alguns parâmetros que poderão, a critério da empresa, ser adotados, tais como a estipulação de *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, ou programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*.

Posto isso, faz-se importante ressaltar que, como devidamente explicitado no texto legal, tais parâmetros são facultativos e não podem, consequentemente, servir como alicerce para a desconstituição de um programa de participação nos lucros, tal como fez a fiscalização.

Isto porque, não é necessário que as empresas possuam índices de produtividade, ou ainda programa de metas previamente estipulados, para que possa distribuir seus lucros aos empregados. Pelo contrário, desde que as regras estejam claramente previstas no instrumento de negociação, respeitados os requisitos delineados acima, e devidamente arquivado no sindicato, não há que se falar na exigência da contribuição previdenciária.

No presente caso, a Recorrente utilizou como critério para o pagamento da PLR a existência de Lucro antes do Custo Financeiro, Imposto de Renda, Depreciação e Amortização e Lucro antes da Depreciação e Amortização. Caso essa meta fosse atingida, o pagamento seria realizado a cada empregado com base num valor predeterminado, sujeito a alterações em virtude (i) do tempo do trabalhador na empresa ou (ii) das faltas injustificadas que possuir.

Estando o programa de participação de resultado da empresa atrelado à existência de lucro e podendo este ser aferido devidamente ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR, não há qualquer plausibilidade em se exigir que o instrumento decorrente da negociação coletiva seja firmado e arquivado “previamente”, tal como sugere o art. 2, inc. II, da Lei nº 8.212/91.

Caso assim não se entenda, estar-se-á criando interpretações restritivas ao arreio da Lei nº 10.101/00, contribuindo para a instabilidade jurídica do direito constitucional do trabalhador ao recebimento da PLR desvinculada do salário, conforme prevê o art. 7º, inc. XI, da CF/88, haja vista que a referida Lei não prevê qual o prazo para se firmar e arquivar o instrumento decorrente da negociação coletiva.

Outrossim, destaca-se que a única certeza que pode ser extraída da Lei, em relação ao período de formalização do instrumento de negociação, é de que este seja firmado antes do efetivo pagamento da PLR.

Conforme se infere dos trechos acima colacionados, o paradigma trata de caso em que o programa de PLR foi baseado no lucro da empresa e, para a Turma paradigmática, tal grandeza poderia ser devidamente aferida ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR. Já no caso do recorrido, a discussão girou em torno do conhecimento das metas a serem atingidas pelos empregados a fim de fazerem jus à verba de PLR.

Neste sentido, não estou certo de que a turma paradigmática, diante do presente caso, teria entendido pelo cumprimento do requisito de pactuação prévia, ao contrário do que entendeu o recorrido.

Em suma, embora em ambos os julgados tenha havido a análise do momento em que foi firmado o acordo de PLR, fato é que no acordão paradigmático o programa estabelecido pela contribuinte foi embasado em seu lucro, ao passo que o programa de PLR do presente caso foi estabelecido em metas a serem atingidas pelos empregados, levando a uma divergência fática significativa que impede o conhecimento de recurso.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Portanto, entendo por conhecer do recurso especial apenas com base no paradigma nº 2201-003.723.

II. MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR.

A remuneração distribuída como Participação nos Lucros e Resultados (PLR) não será considerada como base de cálculo das contribuições previdenciárias se estiver em conformidade total e integral com a Lei nº 10.101/2000, que estabelece as diretrizes para esse benefício previsto na Constituição Federal.

Isso se deve ao fato de que o pagamento de uma quantia vinculada aos resultados da empresa é claramente remuneratório, pois há uma clara troca entre o trabalho realizado pelo indivíduo e o motivo pelo qual a quantia é paga, ou seja, o cumprimento de determinadas metas. Por outro lado, para evitar essa tributação, a legislação tributária de isenção exige que certos requisitos específicos sejam cumpridos conforme estabelecido na norma que regula esse benefício constitucional, qual seja, a Lei nº 10.101/2000.

Portanto, é fundamental cumprir os requisitos da Lei nº 10.101/2000 para que o montante pago como PLR não seja incluído na remuneração do trabalhador para efeitos de contribuição. Esses requisitos são os seguintes (normas vigentes à época dos fatos):

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

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

II-convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Das normas acima, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se “*i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; iv) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas no mesmo ano civil ou com intervalo entre elas menor que um semestre civil.*

Esses critérios devem ser interpretados de forma restritiva e também obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas. A autoridade fiscalizadora deve, de fato, garantir o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, “*ou seja, entender que as metas são boas ou ruins*” tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei, especificamente quanto à assinatura do acordo de PLR após o início do exercício a que se refere, matéria objeto do recurso.

Em síntese, no caso dos autos, o acordo de Participação nos Resultados do ano de 2009 foi celebrado em 20 de novembro de 2009 e o do ano de 2010 foi firmado em 05 de novembro de 2010, ou seja, foram assinados após decorridos 11 meses dos respectivos períodos-base. Assim, a fiscalização concluiu que os instrumentos assinados estão em desacordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, não fazendo jus à isenção das contribuições previdenciárias.

Entendo acertada a decisão recorrida neste ponto.

De fato, constata-se que não há determinação no art. 2º, §1º, II da Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, é evidente que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe a “*participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição*”. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance de metas previamente estabelecidas, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

E nem se diga que as metas estabelecidas eram de conhecimento geral por serem mera repetição das metas de anos anteriores. Esse fato pode ser de fácil constatação no momento atual, em que fazemos um “recorte” do tempo para visualizar acontecimentos pretéritos. No entanto, quem estava vivendo aquele momento não podia afirmar, com absoluta precisão, que seriam repetidas as mesmas metas do ano anterior.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Sabe-se que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois fatores externos ou burocráticos podem impedir pactuação dos termos do acordo antes do período de aferição. Sendo assim, a comprovação de sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

Ocorre que, no presente caso, como já exposto, os acordos de Participação nos Resultados dos anos de 2009 e de 2010 foram firmados após decorridos 11 meses dos respectivos períodos-base, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados já no final do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Portanto, entendo acertada a decisão recorrida quando afirma (fl. 1573/1574):

Assim, a despeito das alegações oferecidas pelo recorrente, no sentido de que os empregados já conheciam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados após decorridos 11 meses do período-base.

Destarte, obviamente que no momento em que o pagamento de PLR foi efetuado, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados. E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111, do CTN.

Desta forma, uma vez descumprido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

Por fim, salienta-se que o acórdão paradigma nº 2201-003.723 foi de relatoria deste Conselheiro, ocasião em que restei vencido no tópico a respeito da pactuação prévia do acordo de PLR. Sendo assim, permaneço com a convicção de que os acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência razoável ao término do período de aferição, de modo a transparecer

de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada.

Assim, por todo o exposto, entendo que não merece reparos a decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso da contribuinte apenas em relação ao paradigma nº 2201-003.723 para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Coube-me, por força do § 9º do artigo 114 do RICARF em vigor, a redação do voto vencedor no tocante à fundamentação adotada pela maioria do Colegiado para conhecer do recurso do sujeito passivo também em relação ao paradigma **2402-03.046**.

Após registrar, o I Relator, que o acórdão recorrido teria firmado o entendimento de que o pacto deveria ocorrer antes do exercício a que se refere o acordo, assentou que haveria uma diferença fático-jurídica que impediria a demonstração da divergência, qual seja o fato de o paradigma tratar de PLR baseada em lucro, enquanto que no recorrido, em metas.

Não obstante a diferença pontuada, entendeu o colegiado que a tese vazada no dito paradigma, no sentido de que “... a única certeza que pode ser extraída da Lei, em relação ao período de formalização do instrumento de negociação, é de que este seja firmado antes do efetivo pagamento da PLR”, efetivamente aproveitaria ao recorrente.

Dito de outro jeito e à luz do entendimento assentado, tem-se que se aquele colegiado houvesse analisado o recurso voluntário do ora recorrente teria, tal como lá, dado provimento a ele, motivo pelo qual penso que o recurso deve ser conhecido também com esteio nesse paradigmático.

Forte no exposto, CONHEÇO do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

