



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722341/2016-10
ACÓRDÃO	2201-012.152 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101 DE 2000. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101 de 2000, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

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

Não há, na Lei nº 10.101 de 2000, 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 a que se propõe regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101 de 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.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência da competência 03/2011, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que lhe deu provimento integral. O Conselheiro Thiago Álvares Feital manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 991/1.011) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (fls. 972/981), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS, lavrado em 29/03/2016, no montante de R\$ 1.976.993,98, já acrescidos de juros de mora (calculados até 03/2016) e multa proporcional (passível de redução), referente à contribuição previdenciária destinada à Outras Entidades e Fundos (SESI, SENAI, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO e SEBRAE) - (fls. 02/21), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (fls. 23/39), do Anexo I - A1 - PARCELA D ADICIONAL PLR 2010 (fls. 40/56) e do Anexo II - A2 - Parcela Adiantamento PLR 2011 e A3 - Parcela Final PLR 2011 (fls. 57/73).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fl. 973):

A empresa CEMIG - Companhia Energética de Minas Gerais S/A foi autuada por contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, denominados "Terceiros", mais especificamente, ao Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Serviço Social da Indústria — SESI e Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial — SENAI, incidentes sobre os valores de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR pagos em desacordo com a Lei nº 10.101, de 19/12/2000, uma vez que não houve o estabelecimento prévio de metas e objetivos a serem atingidos.

Ressalte-se que além deste, foi lavrado auto de infração pelas mesmas infrações, veiculado no processo nº 15504.722339/2016-32, abrangendo as contribuições previdenciárias patronais incluindo o GILRAT, para o qual foi apresentada impugnação específica, que será apreciada no âmbito dos autos do referido processo, mediante emissão do respectivo Acórdão.

O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 23/39), nos anexos do Auto de Infração e demais documentos carreados aos autos pela Fiscalização.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 04/04/2016 (AR de fls. 265/266) e apresentou impugnação em 02/05/2016 (fls. 273/295), acompanhada de documentos (fls. 296/966), com os seguintes argumentos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 973/975):

(...)

O contribuinte foi cientificado em 05/04/2016 (fl. 270) e apresentou impugnação em 02/05/2016 (fl. 272), em síntese, com os seguintes argumentos:

Alega que "autuação ora combatida decorre da interpretação equivocada da Lei nº 10.101/2000, interpretação esta que é rechaçada pela própria jurisprudência administrativa".

Afirma a ocorrência da decadência parcial das contribuições incidentes sobre a Participação nos Lucros e Resultados - PLR anteriores ao mês de abril de 2011, pois estão extintas pelo lapso do prazo decadencial quinquenal, nos termos do art. 150, §4º, e do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Aduz que "inexiste qualquer obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos realizados a título de PLR. Há sim a obrigatoriedade de que as regras fixadas sejam claras e objetivas, de modo a minimizar dúvidas que impeçam ou dificultem o cumprimento do acordado. O ponto central do dispositivo legal acima é justamente esse: assegurar o direito à divisão de lucros, evitando-se que o trabalhador tenha seu direito mitigado em razão de cláusulas dúbias e de difícil interpretação".

Assevera que o estabelecimento de objetivos e metas é um dos critérios que a empresa e os trabalhadores poderão acordar para estipular os valores a serem pagos a título de PLR. Em outras palavras, a fixação de objetivos e metas é uma faculdade das partes envolvidas na negociação e não uma obrigatoriedade imposta pela Lei. Apresenta jurisprudência.

Acrescenta que celebrou com seus empregados beneficiários instrumento específico para regulamentar a distribuição de lucros e resultados, denominado "Acordo Específico Relativo ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados da CEMIG" (Doc. nº 07 – Competência 2011/2012), em que restavam descritas e elencadas todas as informações pertinentes ao pagamento da PLR (Doc. nº 08 – Resultado Final Indicadores PLR) e que no "Acordo Coletivo Específico Relativo ao Programa de Participação de Lucros e Resultados", relativo ao ano de 2010 (Doc. nº 06 – Competência 2009/2010), restaram claros e objetivos os critérios e procedimentos para pagamento das parcelas de PLR relativas à essa competência.

Ressalta que o Grupo de Trabalho constituído para estabelecer o índice de Agregação de Valor indicado na parcela "B" (relativa a PLR) não logrou definir o referido indicador financeiro e respectiva meta de resultados. Isso porque, após exaustivamente analisados e discutidos os indicadores e metas, foi apresentada proposta consolidada para definição do quadro de absenteísmo e do Indicador de Resultados, a qual foi rejeitada pelas entidades sindicais (Doc. nº 09).

Alega "que não merece guarida a alegação da Fiscalização de o referido Grupo de Trabalho sequer teria sido constituído. Ora, como comprovam os convites de reuniões enviados às entidades sindicais, listas de presença e requisições de indicação dos respectivos representantes, bem como da conclusão alcançada por tal grupo (Doc. nº 09), foram realizados diversos encontros objetivando a definição do referido indicador financeiro".

Aduz que "diante da intransigência das entidades sindicais, e da dificuldade em se atingir um denominador comum entre as partes, fez-se indispensável a celebração de um "Termo Aditivo de Acordo Coletivo Específico" em que, mediante a instituição de normas absolutamente claras e objetivas, que não permitem qualquer dúvida interpretação, restou prontamente instituído o pagamento de uma nova parcela a título de participação nos lucros e resultados".

Afirma que "a "Parcela D – Adicional de PLR 2010" foi instituída segundo metas pré-estabelecidas e definidas para o Orçamento Anual daquela competência, bem como nos termos do Planejamento Estratégico Empresarial". Apresenta jurisprudência.

Quanto à argumentação da Fiscalização de que "as regras para a distribuição dos lucros devem ser fixadas antes do início do ano que servirá de base para o pagamento", a Impugnante ressalta que "tal exigência carece de respaldo legal. A Lei nº 10.101/2000 não possui qualquer disposição neste sentido, exigindo apenas que constem no Acordo disposições claras e objetivas sobre a forma de cálculo da PLR, mecanismos para aferição do acordado, periodicidade da distribuição e período de vigência e prazo para sua revisão. Em momento algum foi determinado que o Acordo seja firmado antes do início do ano que servirá de base para a distribuição".

Diz que "o Acordo precisa apenas ser anterior ao pagamento da PLR, e não à percepção do lucro que será distribuído" e que "A Lei nº 10.101/2000 evidencia uma preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja discutido entre as partes, privilegiando a participação dos trabalhadores, de modo a evitar a fixação unilateral das regras para a distribuição do lucro".

Argumenta que "o Acordo foi firmado em momento anterior ao pagamento da PLR e que este pagamento, efetivamente, se deu na forma pactuada, não há qualquer ofensa à Lei nº 10.101/2000".

Alega que "exigir que o Acordo para pagamento da PLR seja anterior ao início do ano que servirá de base para a distribuição, a Fiscalização extrapolou sua

competência e sustentou a autuação em premissa que não encontra respaldo na Lei".

Acrescenta que, "ademais, deve ser levado em conta que os Acordos Coletivos firmados pelas Impugnantes são negociados com nove Entidades Sindicais distintas, o que dificulta o fechamento de todas as regras relativas à PLR antes do início do ano cujo lucro servirá de base para a distribuição".

Por fim, requer que:

- a) Seja reconhecida a decadência referente às competências anteriores a abril de 2011, no caso os fatos geradores ocorridos no mês de março de 2011.
 - b) O cancelamento integral da exigência tendo em vista a demonstração de que tais pagamentos atenderam plenamente ao disposto na Lei nº 10.101/2000.
- (...)

Da Decisão da DRJ

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), em sessão de 29 de novembro de 2017, no acórdão nº 02-77.779 (fls. 972/981), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 972):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECADÊNCIA.

Quando ocorrer lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. DESCARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA PACTUAÇÃO.

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000 (com lastro no art. 218, §4º, da Constituição), a participação nos lucros ou resultados exige a prévia pactuação, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo disposto expressamente no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ em 15/12/2017 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) – (fl. 987) e interpôs recurso voluntário em 09/01/2018 (fls. 991/1.011), acompanhado de documentos (fls. 1.012/1.014) em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I. TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

II. RESUMO DO PROCESSO

III RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO

III.1 DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO

III.2 IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS A TERCEIROS INCIDENTES SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR

- Inexistência de vedação legal à pactuação das regras para pagamento da PLR ao longo do ano que servirá de base para o pagamento
- Ausência de obrigatoriedade na fixação de metas e objetivos para legitimar o pagamento da PLR.
- EMPREGADOS PERTENCENTES AO QUADRO DO PLANO DE NÍVEL UNIVERSITÁRIO – PNU
- EMPREGADOS PERTENCENTES AO QUADRO DO PLANO TÉCNICO, ADMINISTRATIVO E OPERACIONAL – PNU

IV PEDIDO

Por todo o exposto, requer-se o provimento do presente Recurso Voluntário, reformando-se o r. acórdão proferido pela DRJ em Belo Horizonte para que, sucessivamente:

- a) seja reconhecida a decadência referente à competência de março de 2011;
- b) no mérito, seja determinado o cancelamento total dos créditos tributários decorrentes da glosa do pagamento da Participação nos Lucros e Resultados – PLR, tendo em vista a demonstração do pleno atendimento, pela Recorrente, ao disposto na Lei n 10.101/2000.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso interposto verifica-se que as questões preliminares se confundem com o próprio mérito, quando no tópico intitulado “III - RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO”, além de ser aduzida a decadência parcial do lançamento, matéria afeta às preliminares, o Recorrente apresenta no tópico seguinte os motivos da impossibilidade da exigência das contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.

Feitos tais esclarecimentos, trataremos em sede de preliminar apenas a questão da decadência.

PRELIMINAR

Em sede de preliminar o Recorrente aduz a decadência parcial do lançamento em relação aos fatos geradores das contribuições incidentes sobre a Participação nos Lucros e Resultados - PLR anteriores ao mês de abril de 2011, sob o fundamento de estarem extintas pelo lapso do prazo decadencial quinquenal, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Afirma ter havido recolhimento antecipado da contribuição previdenciária no período pela primeira Recorrente, sendo-lhe exigida apenas a diferença de contribuição previdenciária relativa à rubrica de PLR, aplicando-se, portanto, a regra disposta no artigo 150, § 4º do CTN.

Relata estar tal entendimento pacificado no CARF com a edição da Súmula CARF nº 99.

Assegura que, com a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, estariam extintos os fatos geradores ocorridos em março de 2011.

De acordo com as informações constantes no auto de infração (fls. 02/21) e no Termo de Verificação Fiscal (23/39), o lançamento corresponde às seguintes infrações e competências:

- INFRAÇÃO: LEV A1 - PARCELA D ADICIONAL PLR 2010 - Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI, relativo às competências de 03/2011 e 07/2011;
- INFRAÇÃO: LEV A2 - PARCELA ADIANTAMENTO PLR 2011 - Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI, referente à competência de 12/2011 e
- INFRAÇÃO: LEV A3 - PARCELA FINAL PLR 2011 - Salário Educação, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI, referente às competências de 01/2012, 04/2012 e 05/2012.

Como bem destacado pelo Recorrente, no lançamento objeto dos presentes autos está sendo exigida a contribuição devida à Terceiros incidente sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR¹, sendo, portanto, aplicável ao caso a citada Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória por parte dos membros do CARF, nos termos abaixo reproduzidos:

Súmula CARF nº 99

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013

¹ Para fins de comprovação do recolhimento da contribuição previdenciária anexou cópias de GPS das competências 03/2011 a 04/2011 (fls. 1.013/1.014).

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

De acordo com a Súmula CARF nº 99, o recolhimento antecipado da contribuição previdenciária, atrai a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

Considerando o fato gerador mais antigo lançado nos presentes autos, qual seja, a competência **03/2011** e levando-se em conta a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN², a contagem do prazo inicia-se na data do fato gerador, **01/03/2011** e tem pôr termo final o dia **31/03/2016**. Como no presente caso o Recorrente foi cientificado do lançamento no dia **04/04/2016** (AR de fls. 265/266), resta configurada a decadência em relação a tal competência.

Do exposto, assiste razão ao Recorrente, devendo ser acolhida a preliminar suscitada para excluir do lançamento a competência **03/2011**.

MÉRITO

Inicialmente, em razão do reconhecimento da decadência em relação à competência 03/2011 que compõe a infração A1 - PARCELA D ADICIONAL PLR 2010, permanece em litígio a análise dos seguintes lançamentos:

- INFRAÇÃO: LEV A1 - PARCELA D ADICIONAL PLR 2010 - CONTRIB EMPRESA E GILRAT, relativo à competência de 07/2011;
- INFRAÇÃO: LEV A2 - PARCELA ADIANTAMENTO PLR 2011 - CONTRIB EMPRESA E GILRAT, referente à competência de 12/2011 e
- INFRAÇÃO: LEV A3 - PARCELA FINAL PLR 2011 - CONTRIB EMPRESA E GILRAT, referente às competências de 01/2012, 04/2012 e 05/2012.

Nas razões recursais o Recorrente relata que o motivo ensejador do lançamento, apontado pela fiscalização, foi o fato da Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, ter infringido a Lei nº 10.101 de 2000 ao realizar os pagamentos a título de PLR (i) sem que tenham

² **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

sido estabelecidos objetivos e metas previamente e (ii) com base em Acordo Coletivo firmado no final do ano base do referido pagamento, conforme excerto abaixo reproduzido (fls. 992/993):

(...)

“Relativamente ao Infração A1 – Parcela D Adicional PLR 2010, a parcela “d” foi instituída somente em 16 de dezembro de 2010, ou seja, sem o **prévio estabelecimento de metas**, uma vez que já havia **transcorrido totalmente o período definido como base de apuração (exercício 2010)**, em substituição à Parcela “b”, por descumprimento do acordo, a qual, segundo a cláusula 2ª do Termo Aditivo retro citado, não foi distribuída, uma vez que o indicador financeiro e sua respectiva meta não foram definidos pelo Grupo de Trabalho, ressalte-se que nem mesmo este Grupo foi constituído.”

“No que se refere as Infrações A2 – Parcela Adiantamento PLR 2011 e A3 – Parcela Final PLR 2011, observa-se que na data da assinatura do acordo específico da PLR, em 26 de dezembro de 2011, **quando já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração da participação**, os resultados, em como, os indicadores e metas definidos e pactuados com a empresa para o ano de 2011 já eram de pleno conhecimento das partes, os quais não poderiam mais serem modificados em função do maior ou menor, engajamento, esforço ou dedicação dos trabalhadores beneficiários do programa da PLR.

Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros e Resultados”, em face da comprovação de que o programa de metas, resultados e indicadores não foram pactuados **previamente**, não se enquadram no previsto no art. 214, §9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº3.048, de 06 de maio de 1999.”

(...)

Aduz a impossibilidade da exigência das contribuições sociais devidas a terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de PLR pelos seguintes motivos: (i) inexistência de vedação legal à pactuação das regras para pagamento da PLR ao longo do ano que servirá de base para o pagamento; (ii) ausência de obrigatoriedade na fixação de metas e objetivos para legitimar o pagamento da PLR e (iii) a “Parcela D – Adicional de PLR 2010”, foi instituída segundo metas pré-estabelecidas e definidas para o Orçamento Anual daquela competência, bem como nos termos do Planejamento Estratégico Empresarial.

Observa-se que no recurso voluntário o Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, sem apresentar qualquer fato novo ou elemento de prova capaz de modificar os fundamentos da decisão recorrida, abaixo reproduzidos, com os quais concordo, motivo pelo qual os adoto como razão de decidir no presente voto, nos termos do disposto no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Preliminarmente, após tecer considerações sobre as normas constitucionais e legais que regem o PLR, o julgador *a quo* justifica a manutenção do lançamento sob os seguintes fundamentos (fls. 976/981):

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

Quanto ao pagamento de verba aos empregados da fiscalizada a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), é bem de ver que os marcos constitucionais pertinentes à matéria em exame encontram-se definidos nos exatos termos das disposições contidas nos artigos 6º, 7º, inciso XI, 194, 195, inciso I, alínea “a”, e 218, § 4º, da Carta da República, que, na redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 20, de 1998, e 64, de 2010, estabelecem precisamente o seguinte:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

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**;

(...)

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

(...)

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos **resultantes da produtividade de seu trabalho**.

(grifei).

É dizer, dado que a folha de salários e demais rendimentos do trabalho constituem uma importante fonte de custeio dos direitos sociais que são igualmente assegurados na Carta Política, parece-me claro que o legislador constitucional ao assegurar o direito de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa (PLR), desvinculada da remuneração, está a referir-se ao pagamento de uma parcela extra que, além de não se confundir com os demais rendimentos do trabalho, tampouco pode ser paga em substituição ao salário do empregado (ou mesmo parcela deste), pelo que, atento à preservação da fonte de financiamento da Seguridade Social, o constituinte atribuiu ao legislador ordinário a tarefa de definir os marcos legais caracterizadores dessa participação.

Não por acaso, a Lei nº 8.212, de 1991, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, alinhou-se ao preceito constitucional e estabeleceu que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica, a teor das disposições contidas na alínea “j” do § 9º do art. 28 do precitado diploma legal que, na redação dada pela Lei nº 9.257, de 1998, determinam:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 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;

É certo que, a Constituição Federal ao desvincular do conceito de remuneração a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, condicionou ao atendimento da moldura legal que viesse a ser definida pelo legislador ordinário. Isto é, o pagamento de qualquer parcela a título de PLR antes de haverem sido definidos esses marcos legais, ou mesmo após o estabelecimento desses marcos, porém em desacordo com eles, não se desvincula do conceito de remuneração e, portanto, integra a base de cálculo das contribuições sociais que incidem, indistintamente, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, ao empregado.

De fato, a moldura legal, cujo atendimento é necessário para que o pagamento de verbas a título de PLR se desvincule do conceito de remuneração, foi introduzida no mundo jurídico em 1994, com a edição da Medida Provisória nº 794 que, após sucessivas reedições, culminou, enfim, na promulgação da Lei nº 10.101, de 2000.

Para bem compreender a *mens legis* que inspirou a edição do referido texto legal e, assim, bem interpretar o significado dos marcos legais que ali estão estabelecidos, não se pode descurar, das circunstâncias históricas que ensejaram a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro e que dizem respeito, sobretudo, ao enfrentamento por parte do Brasil de uma conjuntura econômica de acirramento da concorrência internacional favorecida pela liberalização dos mercados.

Foi, portanto, diante da necessidade de inserir o Brasil em uma economia globalizada e altamente competitiva que a Medida Provisória nº 794, de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 10.101, de 2000, veio a lume em nosso ordenamento jurídico para regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, definindo essa participação como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, sobretudo, **como incentivo à produtividade**, sendo este, aliás, o exato teor da disposição contida no art. 1º da citada lei, que estabelece:

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

Pode-se dizer que foi sacrificada uma importante parcela que serviria de base ao financiamento da Seguridade Social em contrapartida da inserção competitiva do Brasil no cenário econômico global pela via da produtividade. Isto é, buscou-se a inserção competitiva do País em uma economia cada vez mais globalizada pela via da integração entre o capital e o trabalho como incentivo à produtividade, e não pela via da precarização das relações de trabalho que consistiria na mera redução do custo fixo das empresas decorrente do salário e demais rendimentos do trabalho que, além de integrarem a remuneração do empregado, constituem a base sobre a qual incidem as contribuições destinadas a assegurar os direitos constitucionais relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

É, portanto, com o desiderato de que a PLR seja efetivamente um instrumento de integração entre o capital e o trabalho comprometido com a produtividade, e é só isto, a rigor, o que justifica o custo social pago pela desvinculação dessa verba do conceito de remuneração, que a Lei nº 10.101, de 2000, em seu artigo 2º apresenta as seguintes disposições:

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.

Dado esse quadro, não se compreende no conceito jurídico de PLR o pagamento de verba ao empregado, ainda que paga pelo empregador a esse título, quando não são atendidos os marcos legais caracterizadores da participação nos lucros ou resultados como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho voltado ao incentivo da produtividade.

Assim é que, por exemplo, resta desatendida a moldura legal quando as regras estipuladas nos instrumentos de negociação não permitem que o empregado saiba de forma prévia e objetivamente quais são os desafios em jogo e qual a forma de medir os resultados de seu trabalho no que se refere ao pagamento da PLR, de molde a esforçar-se para cumprir a sua parte, ainda que tais regras tenham sido livremente negociadas por empregadores e empregados.

Ao Fisco, por óbvio, não cabe formular as regras balizadoras da PLR, que devem ser fruto da livre negociação entre a empresa e seus empregados, porém, compete-lhe examiná-las de molde a verificar se tais regras atendem, ou não, aos pressupostos legais caracterizadores da PLR como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, repise-se, voltado ao incentivo da produtividade, pois não se subsume no conceito jurídico de PLR o pagamento de verba baseada em critério subjetivo de avaliação pessoal que não guarde qualquer relação com o estabelecimento de metas objetivas de produtividade.

Que fique claro que empregador e empregados são livres para negociar os critérios de PLR que quiserem, porém se esses critérios não espelham um compromisso prévio com o alcance de metas de produtividade, então a verba paga a esse título deve ser tributada porquanto, além de não se enquadrar na moldura legal que a excluiria da base de cálculo das contribuições sociais, muito provavelmente o que foi acordado foi a flexibilização do salário substituindo a reposição de uma parcela do salário real por uma parcela variável e livre dos encargos sociais e trabalhistas.

No que se refere a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, referente a 2010, paga em 2011 (PLR 2010/2011), constatou-se, através do regulamento apresentado à Fiscalização, que a Parcela "D" foi instituída somente em 16 de dezembro de 2010, ou seja, **sem o prévio estabelecimento de metas** e quando já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração.

Assim a Fiscalização concluiu que a referida Parcela "D" foi paga em desacordo com os preceitos do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, segundo previsão do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.

Quanto a PLR referente ao período de apuração 2011, com parcelas pagas em 2011 e 2012, constatou-se, através do regulamento apresentado à Fiscalização, que ao final do instrumento de negociação, precedendo a identificação e as assinaturas das partes envolvidas, consta que o acordo foi assinado na **data de 26 de dezembro de 2011**, ou seja, caracterizando a ausência de **prévio** estabelecimento de metas uma vez que já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração.

Assim a Fiscalização concluiu que as referidas participações foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica, no presente caso, conforme art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, segundo previsão do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.

É dizer, nos documentos apresentados pela impugnante não constam **estabelecidas previamente** metas de produtividade e mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do que foi acordado de molde a ensejar o pagamento da PLR disciplinada na forma da Lei nº 10.101, de 2000.

Ora, satisfeito o seu conceito jurídico, a PLR deve ser um recurso extra que é pago ao empregado em virtude da obtenção de um **ganho de produtividade** que empregador e empregado, **previamente**, se comprometeram a alcançar. O pagamento de vantagem ao empregado a título de PLR sem que o empregado tenha **previamente** se comprometido a alcançá-lo e o empregador também previamente se obrigado a reparti-lo, são apenas algumas das múltiplas faces da mesma conduta que, reprovada pela ordem legal, colima, sob a capa de estar promovendo a PLR, condicionar a reposição do valor real do salário, ou parte dele, ao não cumprimento dos encargos sociais correspondentes.

Ao contrário do entendimento da Impugnante, o ponto central do dispositivo legal acima não é apenas "assegurar o direito à divisão de lucros, evitando-se que o trabalhador tenha seu direito mitigado em razão de cláusulas dúbias e de difícil interpretação", mas principalmente, é que seja **previamente** definido como meta ou objetivo um determinado ganho de produtividade que empregador e empregado, **previamente**, se comprometem a alcançar.

Dito isto, conclui-se que não pode ser acolhida a alegação da defesa segundo a qual inexistente qualquer obrigatoriedade de que sejam previamente fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos realizados a título de PLR.

Destarte, e ante todo o exposto acima, conclui-se também que a Fiscalização baseou-se estritamente nos ditames da Lei nº 10.101/2000, portanto não extrapolou suas competências durante o procedimento fiscal.

Por fim, contrariamente às alegações da Impugnante, as dificuldades por ela enfrentadas nas negociações coletivas para o fechamento das regras da PLR com nove entidades sindicais distintas, não têm o condão de eximi-la do cumprimento das disposições legais vigentes.

(...)

Em vista destas considerações, nada a prover.

Jurisprudência e Decisões Administrativas.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência da competência 03/2011.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Thiago Álvares Feital

Divirjo acerca da interpretação adotada no voto condutor deste acórdão, em relação ao requisito da pactuação prévia de instrumento de Participação nos Lucros e Resultados.

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

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

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

Diametralmente, pode-se sustentar uma posição legalista sobre o assunto, desde que se compreenda que “[...] questões relativas à regulação e controvérsia legais devem tanto quanto possível ser conduzidas de acordo com normas predeterminadas de generalidade e clareza consideráveis, [...] e em que os atos do governo, independentemente de seu apelo teleológico devam se subordinar ao respeito destas normas e direitos” (Maccormick, Neil. *The Ethics of Legalism. Ratio Juris*, v. 2, n. 2, p. 184-193, 1989. p. 184, tradução livre.). O objetivo dessa posição hermenêutica é reduzir o arbítrio. Isso porque, o entrincheiramento provocado pelas regras contribui para conservar estável o sistema jurídico, o que é tanto mais relevante no caso do direito tributário que é avesso ao risco³, ao passo que o subjetivismo abre a norma que deveria ser objetiva às preferências pessoais do intérprete.

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

A este respeito, filio-me à corrente que entende que a pactuação deve ser prévia ao pagamento. Isto para que se garanta minimamente que os empregados terão conhecimento das regras às quais se sujeitam. Veja-se que a Lei nº 14.020/2020, ao alterar a Lei nº 10.101/2000, acrescentou ao art. 2º o §7º, autorizando expressamente a celebração do acordo de PLR “anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e com antecedência mínima de 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja antecipação”. O dispositivo representa uma “resposta” do Legislativo às interpretações construídas pela fiscalização que exigem, com ampla margem de discricionariedade, a observância

³ “[...] ser avesso ao risco é ter uma visão não apenas sobre o desconhecido, mas sobre aquilo que se conhece. Implícito na aversão ao risco está uma visão (comparativamente) positiva sobre o estado atual das coisas.” Schauer, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002. p. 158. (trad. livre)

de prazos que não estão previstos na lei. Tudo isto amparado em concepções duvidosas sobre a razoabilidade e a teleologia do instituto da PLR que não encontram respaldo legal.

No presente caso, as metas relativas ao exercício de 2010 foram pactuadas em 16/12/2010, tendo os pagamentos ocorrido em 2011 e as metas relativas ao exercício de 2011 foram pactuadas em 26/12/2011, com pagamentos em 2011 e 2012.

Além disso, a recorrente demonstrou ainda uma estabilidade relativa das regras pactuadas — decorrência natural da efetividade das negociações entre empregador e empregados — o que permite concluir que os trabalhadores conheciam e tinham expectativa sobre as regras substantivas e adjetivas que viriam a regular o pagamento da PLR. Ao mesmo tempo, há provas nos autos de que o processo de negociação do qual resultou pelo menos um dos programas já se encontrava em curso meses antes de sua celebração.

São essas as razões que me levam a crer que o PLR em questão cumpre as regras previstas na Lei n.º 10.101/2000.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital