



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.001346/2009-13
ACÓRDÃO	9202-011.747 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	9 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	EDP ESPÍRITO SANTO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA E JURÍDICA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental e quando não se exigir que se faça um revolvimento nas provas colacionadas ao processo.

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.

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 Fernanda Melo Leal (relatora) e Leonam Rocha de Medeiros, que davam provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator designado

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto[a] integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

A contribuinte, inconformada com o decidido no Acórdão nº 2402-010.355 (fls. 863/891), interpôs recurso especial de contrariedade à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Segue abaixo ementa do recorrido nos principais pontos que interessam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCENTIVO À PRODUTIVIDADE. DIREITOS DOS TRABALHADORES. PROTEÇÃO. ACORDO DE NEGOCIAÇÃO. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

Com vista a incentivar a produtividade, garantir proteção aos direitos dos trabalhadores e o comprometimento destes com o atingimento das metas, a determinação legal quanto à pactuação prévia de acordo destinado à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa exige que o acordo tenha sido definido e assinado antes de começar a execução do programa para pagamento de tal

verba, ou seja, antes de ter iniciado o período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas definidas no acordo.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) deve trazer, no instrumento de negociação assinado, de forma clara e objetiva, todas as regras que permitam ao empregado entender os critérios de aferição da sua produtividade e da empresa, e calcular a parcela da PLR a que terá direito.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de bolsa de estudo, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

Cumprido dizer que o presente lançamento se refere à contribuição destinada a Terceiros (Salário-Educação).

O sujeito passivo teve ciência da decisão e apresentou embargos de declaração (fls. 943/948), os quais foram rejeitados pelo despacho de 31/10/2022 (fls. 952/956).

Em 06/03/2023 o sujeito passivo tomou ciência do despacho que rejeitou os aclaratórios e, em 17/03/2023 (fl. 962), apresentou Recurso Especial (fls. 964/993). Assim, considera-se cumprido o prazo previsto no art. 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343 de 9 de junho de 2015, sendo o Recurso Especial, tempestivo.

O presente Recurso Especial visa à rediscussão das seguintes matérias:

- a) PLR – Possibilidade de pactuação prévia dentro do prazo de vigência do pagamento.
- b) Licitude da terceirização das atividades meio e fim;
- c) Da necessidade de redução da multa aplicada – Retroatividade benigna –Matéria de ordem pública.

A única matéria admitida foi a do item a - PLR – Possibilidade de pactuação prévia dentro do prazo de vigência do pagamento.

O sujeito passivo apresenta como paradigma o acórdão 9202-010.352 que consta no sítio do CARF e não foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do Recurso Especial.

A fim de demonstrar a divergência, o sujeito passivo transcreve o mesmo trecho do acórdão recorrido que apresentou na matéria “a”, razão pela qual, não será repetido.

Quanto ao paradigma, acórdão 9202-010.352, o sujeito passivo faz as seguintes transcrições:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DESCONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA.

A formalização do acordo para pagamento de PLR durante o período de aquisição do direito à percepção da verba não representa desconformidade com a Lei nº 10.101/00 desde que tal ajuste seja firmado com a devida antecedência do pagamento.

(...)

Como dito pelo ilustre Relator a PLR em análise se refere ao ano-calendário de 2004 foi firmada com base em uma tabela de escalonamento do crescimento da empresa ao longo do período de apuração.

Porém, ainda segundo o Conselheiro Relator, os acordos que teriam dado origem aos pagamentos efetuados pela empresa em agosto de 2005, teriam sido celebrados no último trimestre do ano de 2004, quando já iniciado o período de cumprimento das metas e resultados, o que, segundo a imputação fiscal, macularia os objetivos ensejadores dos planos de participação nos lucros e resultados que, segundo disposições da Lei nº 10.101/00, visam integrar capital e trabalho.

Ora, como dito acima, não cabe ao Fisco criar requisitos para a fruição da norma isentiva, ao reverso, lhe assiste o dever de verificar o cumprimento dos ditames legais para tal gozo.

Assim, como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente.

Logo, despidendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior.

Mas, anterior a quê?

A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados.

Decerto que tal condição ocorreu no caso em apreço uma vez que o ajuste foi firmado no último trimestre do ano de apuração dos resultados e os pagamentos ocorreram em agosto do ano seguinte, ou seja, com anterioridade razoável.

Forçoso reconhecer a higidez do plano de PLR em discussão. (Destques do recorrente)

Verifica-se a divergência suscitada. Em ambos os casos, trata-se de pagamento de PLR efetuada ao final do período de verificação.

No acórdão recorrido, o instrumento foi firmado em 09/12/2005, relativamente ao período de apuração de 2005, e, no acórdão paradigma, há informação de que o instrumento foi firmado em novembro de 2004, relativamente ao período de apuração de 2004.

No acórdão recorrido, considerou-se que o instrumento pactuado em 09/12/2005 não respaldaria as Participações nos Resultados referentes ao exercício de 2005, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago em parcela única, ainda que até 25 de fevereiro de 2006.

Quanto ao paradigma, depreende-se do voto vencedor que para caracterizar a verba como PLR, basta que o instrumento seja firmado antes do pagamento

Como restou demonstrada a divergência jurisprudencial, dá-se seguimento ao Recurso Especial nessa questão.

Este é o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

1 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Quanto ao Recurso Especial da contribuinte, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Revolvendo ao caso fático que foi base para o Recorrido, temos que o Acordo Coletivo foi considerado válido e legítimo, e a assinatura dele foi no mesmo ano base do período aquisitivo.

Sustenta o contribuinte que todas as formalidades legais foram cumpridas, restando o pagamento na data prevista. O colegiado recorrido asseverou que não identifica

problemas para que o acordo coletivo, assim como seu anexo, tenha sido firmado no ano base de aquisição do PLR.

Acontece que, no presente caso, curvaram-se ao entendimento da DRJ, visto que a data de formalização do instrumento em 09/12/2005, ou seja, já no último mês do calendário civil, sem a apresentação de quaisquer outros documentos de acordo prévio ou que demonstrassem a ciência das partes sobre as negociações, regras, mecanismos de aferição, e programas de metas, resultados e prazos impossibilitaria admitir ter respeitado o disposto no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Assim, conclui o recorrido que o instrumento pactuado em 09/12/2005, de pronto, não respalda as Participações nos Resultados referentes ao exercício de 2005, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago em parcela única, ainda que até 25 de fevereiro de 2006.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR, no presente caso corrompe a natureza pretendida, pelo que se votou no sentido de negar provimento ao recurso voluntário naquela ocasião.

Noutro giro, quanto ao caso fático do paradigmático, temos que os acordos que teriam dado origem aos pagamentos efetuados pela empresa em agosto de 2005, teriam sido celebrados no último trimestre do ano de 2004, quando já iniciado o período de cumprimento das metas e resultados, o que, segundo a imputação fiscal, macularia os objetivos ensejadores dos planos de participação nos lucros e resultados que, segundo disposições da Lei nº 10.101/00, visam integrar capital e trabalho.

Todavia, a inteligência ali predominante foi de que não cabe ao Fisco criar requisitos para a fruição da norma isentiva. Ao reverso, lhe assiste o dever de verificar o cumprimento dos ditames legais para tal gozo.

Prossegue aduzindo que como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente.

Logo, despidendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior. Mas, anterior a quê?

A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados. Decerto que tal condição ocorreu no caso em apreço uma vez que o ajuste foi firmado no último trimestre do ano de apuração dos resultados e os pagamentos ocorreram em agosto do ano seguinte, ou seja, com anterioridade razoável. Forçoso reconhecer a higidez do plano de PLR em discussão

Dessa forma, me parece claro que sim, que os acórdãos cotejados apresentam similitude fática suficiente, apta a admitir o manejo especial.

Assim, resta PRESENTE a divergência jurisprudencial suscitada pela contribuinte, razão pela qual deve ser dado seguimento ao Recurso Especial apresentado.

2 MÉRITO –PLR – PACTUAÇÃO PREVIA – PAGAMENTO APÓS ASSINATURA

O ponto nodal do presente recurso reside na possibilidade de ser ou não pactuado previamente, e o quanto seria esse “prévio”.

Compactuo do entendimento de que 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, a interpretação que se deveria adotar é a teleológica. Vale dizer, diferentemente das normas de isenção, não deve ser aplicada a regra de interpretação restritiva do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Discute-se, no ponto da pactuação previa, qual a 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.

Se o acordo de PLR é pactuado ao longo do exercício ou, ainda, nas proximidades do fim do exercício ou até depois do fim do exercício, mas antes do pagamento, entendo que não fica descaracterizado o acordo.

Parte da jurisprudência entende que descaracteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto a outra parte chancela que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.

Corroboro 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) pode firmado no transcorrer do período aquisitivo.

Descortinada a controvérsia pela Lei n.º 14.020, de 2020, a qual assenta que é 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).

Mais ainda. Para afastar a 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.

Apesar de entender que tal lei não tem caráter interpretativo, sempre pactuei de tal racional e vejo que tal norma acabou por indicar como mais acertada a corrente que aceita como ajuste prévio o pacto firmado antes do pagamento.

Ora, 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.

Registremos, ademais, que o entendimento desta relatora está em consonância com às brilhantes argumentações trazidas pela conselheira Sonia Accioly, no acórdão de nº 2202-010.380. Aduz que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para o objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais. Adoto como meu entendimento os fundamentos, conforme grifo abaixo:

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Firmado o conceito, portanto, que o comando legal constitucional disciplina regramento isentivo condicionado à lei, e que por força do art. 111, II do CTN a liberdade interpretativa da lei deve restar adstrita ao alcance do texto, sem ampliar ou restringir conceitos, vejamos a discussão relativa à periodicidade.

.....o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que os instrumentos de negociação devam ser elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

Atualmente, o requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

A interpretação apresentada pela autoridade lançadora e decisão de piso mostra-se contextual e foge aos contornos do art 111, do CTN.

Como já expressado, a determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente, impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

Assim sendo, meu posicionamento é no sentido de DAR provimento ao recurso especial do contribuinte, pois repita-se, de acordo com a fundamentação que adoto, compactuo

que não houve descumprimento de pactuação previa, haja vista que o pagamento se seu após assinatura dos acordos.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da contribuinte e dar-lhe provimento, nos moldes acima delimitados.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, redator designado

Em que pese os lógicos argumentos expostos pela Ilustre Relatora em seu voto, com a devida vênia, ousa dela discordar quanto ao mérito recursal, especificamente a respeito do requisito da pactuação prévia dos acordos de PLR para adequação aos termos da Lei nº 10.101/2000.

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. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas**

destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

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. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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 paritária 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 ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) 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; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, 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 paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) 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; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”***.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

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.

Participação nos lucros e prêmios

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 paritária 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.

(...)

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.

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter 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.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que

se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados **devem estar pactuados antes do período de aferição dos 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 do critério previamente estabelecido, 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 da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

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.

Portanto, somente há amparo jurídico para o pagamento dessa PLR com isenção se o respectivo acordo for celebrado antes do início do período de apuração a que se refere. Do contrário, corre-se o risco de caracterizar tais pagamentos como uma bonificação pelo cumprimento de metas específicas.

Ademais, convém destacar que a formalização do acordo se dá com sua assinatura, sendo incabível sustentar que o conteúdo posteriormente estabelecido já era de conhecimento prévio dos empregados ou algo com que estavam familiarizados. Isso se deve à evidente fragilidade de tal argumento, especialmente considerando que não há garantia de que as regras serão, realmente, repetidas todos os anos.

No caso dos autos, extrai-se do acórdão recorrido que o instrumento de PLR, relativo ao ano base 2005, foi assinado em 09/12/2005, quando já decorrido praticamente todo o período de aquisição a que se referia. Cito o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 329):

3.3.2 — O Termo de acordo para pagamento da Participação nos Resultados referente ao exercício de 2005 , celebrado entre a empresa e o sindicato da categoria , somente se deu em 09/12/2005 . O termo de acordo , em anexo a este relatório fiscal , determina o cumprimento de metas de equipe e metas

individuais . determina ainda que o pagamento da participação será feito em uma parcela única até 25 de fevereiro de 2006 . O termo de acordo não foi pactuado previamente , mas no final do exercício de 2005 .

Nota-se que o acordo foi firmado após decorridos muitos meses do respectivo período-base, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois já era de conhecimento boa parte dos índices que serviriam de base para a apuração da PLR, estabelecidos no Termo de fls. 700/704, anexo ao citado Acordo.

Neste sentido, evidente que não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados a fim de que os empregados fizessem jus à PLR que lhes seria paga em parcela única. Assim, descumpriu-se a regra de pactuação prévia, pois os acordos não foram firmados antes do início do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Reitera-se que acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência, de modo a transparecer de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada, o que não se verifica no presente caso.

Por fim, a título de esclarecimento, infere-se que o acordo de PLR faz previsão de que sua vigência seria de 01/11/2005 a 31/10/2006 (fl. 489). No entanto, questiona-se: qual a razão de elaborar um acordo coletivo que vigore de 01/11/2005 a 31/10/2006 se o pagamento único a que se refere é feito em 25/02/2006, logo no início do período? Fosse assim, os 8 meses restantes da suposta vigência do acordo (março/2006 a outubro/2006) não teria qualquer utilidade.

Ademais, ao tratar da PLR, o acordo expressamente a retrata como referente ao ano 2005.

Portanto, é nítido que o acordo, em verdade, não se refere ao período nele mencionado, mas sim ao ano de 2005, conforme exposto no acórdão recorrido e não questionado pela contribuinte.

Neste sentido, divirjo do voto da Ilustre Conselheira Relatora por entender que não merece razão a recorrente, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Declaração de voto.

Minha declaração de voto é relacionada ao mérito.

Não entendo que tenha sido desvirtuado o pacto de PLR. Explico.

Antes, importante tratar da natureza jurídica da PLR (*Lei 10.101 e Constituição Federal, art. 7º, XI*) – se imunidade ou isenção –, para, então, discutir a temática da denominada pactuação prévia (*Lei 10.101, art. 2º, § 1º, parte final do inciso II*) – se deve se dar antes do início do exercício ou durante o exercício ou se é possível considerar 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. 7º, XI, da Constituição Federal¹.

Porém, é dever reconhecer que o dispositivo constitucional veicula norma de eficácia limitada e a regulamentação hodierna se efetiva na forma da Lei nº 10.101, conforme se extrai da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 393.764-Agr.

Perceba-se, respeitosamente, que a Constituição Federal, uma vez regulamentada a norma, eliminou a competência da União para tributar planos de PLR estabelecidos nos termos da regulamentação, já que a norma maior determina que seja a PLR “desvinculada do salário”, de modo que não se aplicará a base de tributação 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) – isto é, a mencionada norma traz comando que limita a competência do legislador ordinário.

Não pode o legislador infraconstitucional tributar Planos de PLR pactuados dentro dos contornos de sua regulamentação. Os pagamentos de PLR não podem ser considerados “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título”.

Obviamente que o direito contém pontos de subjetividade. É aí que importa distinguir entre isenção e imunidade. Fosse isenção, então caberia, por força do art. 111, II, imprimir uma interpretação restritiva e sempre eminentemente literal. Conquanto, 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, pois, por regra ordinária, os empresários, as empresas, não teriam o mínimo “estímulo” ou “incentivo” ou “vontade” para distribuir suas riquezas com a classe trabalhadora.

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.

Desvirtuar pactos de PLR de forma literal-restritivo, com rigor 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, cumprindo a regulamentação, 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.

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 nº 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, § 2º do art. 2º), 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.

Ademais, a Fazenda Nacional em recursos especiais ou em contrarrazões neste Colegiado, por vezes, não negou a natureza imunitória quando afirmou, em dada ocasião, que "*[r]esta, pois, evidenciado que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação*".

Mais a mais, estava pautado para julgamento neste Colegiado, em 24/10/2023, os autos do Processo nº 16327.001292/2010-35, no qual constava em contrarrazões da Fazenda Nacional (e-fls. 965/966)³ os seguintes dizeres 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)

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.

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

Portanto, entendo que estamos diante de imunidade.

Quanto à questão da pactuação prévia, passo à análise.

Pois bem. Para o tema da pactuação prévia, tem-se um debate acerca da melhor interpretação para o art. 2º, § 1º, parte final do inciso II, da Lei nº 10.101, que trata do momento que deve ser firmado o acordo de PLR para se atender ao requisito de pactuação prévia das regras e metas.

A Lei nº 10.101 dispõe no ponto que:

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

(...)

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

(...)

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 ou após o início do período aquisitivo, enquanto os paradigmas responderam, em outras palavras, que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.

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

Art. 2º, § 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: (i) *uma delas era ser considerado prévio o ajuste subscrito antes do pagamento, sem qualquer ressalva ao momento do pagamento*; (ii) *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)*; (iii) *outra possibilidade 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; (iv) 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.

Criticava-se as correntes interpretativas que se utilizavam de elementos de razoabilidade por serem extremamente subjetivos.

Questões se levantavam, a saber:

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 parcialmente a técnica da razoabilidade entendendo como prévio o ajuste de acordos com base em “resultados” (inciso II do § 1º do art. 2º) 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 § 1º do art. 2º), 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 quando anteriores ao pagamento, sendo flexibilizado a questão do fim do exercício, prescindia que fosse antes da apuração do lucro de fim do exercício.

Certo é que, hodiernamente, há um critério objetivo, na forma dos incisos I e II do § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, seja para tratar de acordos com base em resultados (inciso II do § 1º do art. 2º) ou com base em lucros (inciso I do § 1º do art. 2º).

Apesar de compreender que a Lei nº 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 aquela que aceita como **ajuste prévio** (parte final do inciso II do § 1º do art. 2º, da Lei nº 10.101) o pacto de PLR firmado antes do pagamento, em qualquer momento, seja para lucros (inciso I do § 1º do art. 2º), seja para ajuste sobre resultados (inciso II do § 1º do art. 2º), haja vista que ainda não positivado o critério objetivo da antecedência dos noventa dias ponderado na Lei nº 14.020.

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

Minha declaração de voto é por reconhecer a natureza jurídica da PLR como instituto de imunidade e que são considerados ajustados previamente os pactos de PLR, em relação a fatos gerados anteriores a Lei nº 14.020, quando o instrumento negocial é pactuado previamente ao pagamento.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte.

É minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Congratulando pelo judicioso voto peço licença para elucidar os motivos pelos quais entendo não merecer o recurso especial provimento.

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**.⁴

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

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].

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.”⁵

Firmadas as premissas, analiso o caso concreto.

Inconteste ter sido a avença firmada no último mês do exercício, sem que houvesse qualquer prova de que se tratava de mera réplica de planos anteriores – o que poderia, em tese, demonstrar conhecimento prévio das regras. Além disso, a mora na pactuação da PLR, por se tratar de ACT, só pode ser imputada à parte recorrente. Caso estivéssemos diante de uma CCT, certo que não poderia ser imputada qualquer conduta concorrente praticada pelo sujeito passivo para a tardia finalização das tratativas, eis que de responsabilidade da respectiva central sindical e confederação patronal da categoria.

Com base nessas razões, **conheço do recurso especial para negar-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

⁵ **CARF**. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018.