MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16327.720071/2018-17**
ACÓRDÃO	9202-011.527 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL
	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2013

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE A SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial contra decisão que adota entendimento de Súmula do CARF, ainda que a referida Súmula tenha sido aprovada posteriormente ao despacho que, em juízo prévio de admissibilidade, dera seguimento ao recurso, Hipótese de não conhecimento do recurso interposto.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece da matéria do Recurso Especial em que constatada ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma, ou sobre a qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas, cada qual com seu conjunto probatório específico, onde as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim, as diferentes circunstâncias materiais retratadas em cada um dos julgados.

RECURSO ESPECIAL. TESE MAIS ABRANGENTE. PREJUDICIALIDADE DAS DEMAIS TESES.

Sendo discutida no recurso tese mais abrangente em que decidido pela sua negativa de provimento, sendo esta prejudicial aos demais argumentos da defesa, o não provimento deve ser estendido às demais matérias que restaram prejudicadas. Noutras palavras, se o desprovimento de uma tese recursal implicar prejudicialidade de outras teses presentes no mesmo

DOCUMENTO VALIDADO

recurso, incabível a análise individual de mérito dessas últimas, caso fiquem reconhecidamente prejudicadas.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2013

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

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

A eventual referência, em convenção ou acordo coletivo, a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daquele resultante, não supre a exigência de que os instrumentos de negociação sejam firmados previamente ao início do período de aferição/data-base.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, exceto quanto às matérias B.1 –impossibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976 e B.6 –regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, com base na primeira matéria restando prejudicada a análise das demais. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento à matéria B.2 – Matéria - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Leal Melo, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Em julgamento, Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2201-005.314 (e.fls. 1.458/1.499) da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados, exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia das Convenções Coletivas de Trabalho (CCT).

Consoante o acórdão recorrido, o processo trata de Autos de Infração relativos à constituição de créditos tributários para exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, incidentes sobre:

a) Participação nos Lucros de Administradores, referente ao mês de fevereiro de 2013;

b) Hiring Bonus, nos meses de fevereiro de 2013, abril de 2013, junho de 2013, julho de 2013, agosto de 2013, setembro de 2013, outubro de 2013, novembro de 2013 e dezembro de 2013;

c) PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados nos meses de fevereiro de 2013, março de 2013, abril de 2013, maio de 2013, julho de 2013, outubro de 2013, novembro de 2013 e dezembro de 2013.

DOCUMENTO VALIDADO

Foi também apurada contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE - Salário Educação, incidente sobre os itens “b” e “c”.

A Contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 653/749, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP DRJ/RPO), conforme decisão de e.fls. 1.052/1.180.

Contra a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário de e.fls. 1.189 a 1.307, tendo a 1.ª Turma da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF entendido por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados, exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia das CCT.

O acórdão 2201-005.314, apresenta a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013
>
> PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
>
> Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas preestabelecidas.
>
> A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO
>
> A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência.
>
> PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.
>
> A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia da CCT. Vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, relatora, que negou provimento, e os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Douglas Kakazu Kushiyama, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Cientificada da decisão em 26/08/2019, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de e.fls. 1.501/1.517, em 08/10/2019, que obteve seguimento, para rediscussão da matéria: "**incidência de contribuições sociais sobre os valores pagos a título de PLR - assinatura do acordo após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba",** sendo acatados como paradigmas os acórdãos 2401-00.545 e 2401-02.251, nos termos do despacho de e.fls. 1.520/1.524.

A Fazenda Nacional alega que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/2000, estão imunes à tributação, contudo, conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos, sendo que, no caso concreto, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração. Sustenta que não houve celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento antecipado a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação, restando desatendido, portanto, o requisito da pactuação prévia de regras claras e objetivas. Prossegue afirmando que o pagamento de participação nos lucros e resultados em

DOCUMENTO VALIDADO

desacordo com os dispositivos legais da Lei 10.101/2000 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91. Ressalta, por fim, que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem corroborando o entendimento defendido no presente recurso, conforme demonstram os precedentes citados.

Cientificada do acórdão do CARF, do recurso especial da União e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 02/12/2019, a Contribuinte ofereceu, em 16/12/2019, as contrarrazões de e.fls. 1.618 a 1.635. Nessa peça, são apresentadas as seguintes alegações quanto ao conhecimento:

- o pano de fundo do Recurso Especial ora combatido diz respeito exclusivamente a suposta celebração retroativa das CCTs, dado que não houve qualquer questionamento por parte das Autoridades Fiscais acerca do atendimento, ou não, dos demais requisitos formais e materiais na formalização do referido instrumento;

- os paradigmas não poderiam ser utilizados como base para sustentar referida divergência, tendo em vista que o contexto fático envolvido na presente demanda se difere daquele versado nas decisões utilizadas pela Fazenda Nacional;

- no caso do recorrido a CCT foi formalizada e assinada no início do seu período de vigência, ao passo que, nos paradigmas, a situação analisada foi diametralmente oposta, em virtude de que os instrumentos foram formalizados somente ao final do exercício (ou, ainda, no exercício seguinte);

- o Recorrente também deixou de atender a outro pressuposto de admissibilidade, uma vez que não apresentou a legislação tributária que foi interpretada de forma divergente nos acórdãos paradigmas;

- em momento algum do apelo, justifica-se por que o inciso II do § 1.º do artigo 2º da Lei n° 10.101/2000 seria aplicável ao caso em tela, tomando como base as decisões que foram utilizadas como paradigmas.

Acerca do mérito foi alegado que:

- não merece reforma o acórdão recorrido no tocante às Convenções Coletivas, uma vez que os pagamentos efetuados pelo Contribuinte a título de PLR no âmbito das CCT estariam em total conformidade com a legislação de regência e com a jurisprudência administrativa;

- ao contrário do que foi alegado no especial, a lei não dispõe que o instrumento deva ser assinado previamente ao período em será aferida a participação nos lucros;

- conforme o §1° do artigo 2º da Lei da PLR, na hipótese de se utilizar como critério para pagamento da PLR índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (como é o caso das Convenções Coletiva ora analisadas), a legislação nada dispõe sobre eventual necessidade de pactuação prévia;

DOCUMENTO VALIDADO

- ao contrário do que foi alegado pela Fazenda Nacional, não é o acordo em si que deve ser pactuado previamente, mas, sim, as condições e os critérios a serem considerados no instrumento, caso estes sejam atrelados a metas, resultados e prazos (o que não é o caso das Convenções Coletivas);

- não é a data da assinatura do acordo que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes, ao contrário, a assinatura das partes no documento evidencia o acordo final a que chegaram após todo o trâmite previsto pela legislação de todo e qualquer acordo de participação nos lucros e resultados;

- destaque-se que os empregados sabiam dos critérios e da necessidade de cumprimento de determinadas condições para o recebimento de valores a título de PLR desde o início do período aquisitivo, uma vez que as CCTs dos 10 (dez) anos anteriores às Convenções analisados no presente processo administrativo possuem a mesma dinâmica;

- note-se que as convenções foram assinadas no início do período de vigência (dentro do prazo de trinta dias), de modo que não é razoável a manutenção do lançamento fiscal no tocante às CCTs, principalmente com base em fundamento que sequer encontra respaldo legal;

- não há que se falar, assim, que somente pelo fato de a assinatura ocorrer no início do período de vigência seria elemento suscetível a desconsiderar todos os atos jurídicos e negociais que foram elaborados previamente a assinatura do acordo;

- a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste CARF tem entendido pela impossibilidade de exigência de outros pressupostos se não aqueles expressamente previstos na Lei n° 10.101/2000, tal como a suposta necessidade de formalização do acordo prévio ao ano base (cita precedentes);

- também tem prevalecido na CSRF a posição de que o instrumento deve ser formalizado antes do pagamento e não, necessariamente, antes do período aquisitivo (cita precedentes).

Ao final, requer a negativa de conhecimento ao apelo especial da Fazenda Nacional, nos termos das preliminares apontadas acima, todavia, caso assim não se entenda, pelo não provimento ao recurso especial, pelas razões de mérito.

Quanto ao resultado que lhe foi desfavorável no acórdão do CARF, a Contribuinte opôs os embargos de declaração de e.fls. 1.539/1.549, os quais foram rejeitados, conforme despacho de e.fls. 1.694/1.704.

Cientificada do despacho em 05/02/2020, que rejeitou os aclaratórios, a Contribuinte interpôs o recurso especial de e.fls. 1.714/1.784, que foi dado seguimento parcial, nos termos do despacho de e.fls. 2.364/2.389.

Foram admitidas para rediscussão as matérias:

DOCUMENTO VALIDADO

a**) impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR,** admitido como paradigma o acórdão 2803-00.880;

b) previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pago a título de PLR, tendo como paradigma os acórdãos 2202-005.193 e 2202-005.192, nos termos do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial – Complemento, de e.fls 2575/2580 ;

c) tempestividade dos acordos coletivos de trabalho, paradigmas os acórdãos 9202-003.192 e 9202-002.484;

d) validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho, paradigmas 2302-003.586 e 2401-003.142;

e) regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional, paradigma 2401-004.987; **e**

f) possibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976, tendo como paradigma o acórdão 2301-002.492**.**

Contra o despacho de admissibilidade do recurso especial, o Contribuinte interpôs o agravo de e.fls. 2.397/2.418, o qual foi rejeitado, conforme despacho de e.fls. 2.477/2.498.

O processo foi incluído em pauta de julgamento na CSRF e na sua apreciação, entendeu-se que caberia a emissão de despacho de admissibilidade complementar para apreciação da matéria "*Previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pago a título de PLR*", à luz dos paradigmas 2202-005.193 e 2202.005.192 (ver Resolução 9202-000.307, e.fls. 2.557/2.561).

O despacho de e.fls. 2.575/2.580, admitiu a subida para a CSRF também da matéria "Previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pago a título de PLR", tendo como paradigma os acórdãos 2202-005.193 e 2202-005.192.

Ao ser cientificada do seguimento parcial do recurso especial do Contribuinte, em 02/06/2023, a Fazenda Nacional ofereceu as contrarrazões de e.fls. 2.582/2.614, em 09/06/2023, com as seguintes alegações:

- impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR/ Previsão de Pagamento de Valor Fixo Não Desvirtua os valores pagos a título de PLR

- no caso dos autos, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

- não é suficiente para impedir a cobrança de contribuição previdenciária sobre a PLR a existência da lei reguladora e a denominação de participação nos lucros e resultados; deve-se observar totalmente a legislação pertinente;

DOCUMENTO VALIDADO

- não é exigido nenhum esforço adicional por parte do empregado, vez que, independentemente do índice ROE obtido, ainda que ele seja zero, é assegurado o valor fixo mínimo;

- diante do fato de não existir nenhum critério para servir de incentivo à produtividade, já que participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, a decisão andou bem ao afastar a possibilidade de se vislumbrar a parcela paga como PLR prevista na Lei n° 10.101/2000;

- é desarrazoado afirmar, nesse contexto, que a autoridade fiscal é obrigada a aceitar o critério eleito pelas partes para pagamento da PLR, haja vista que o comando legal não pode ser descumprido livremente pelas partes, em especial pelo pagamento em valor fixo, independentemente de metas a serem atingidas.

- tempestividade dos Acordos Coletivos de Trabalho

- os acordos celebrados pelo Contribuinte não estão em conformidade com a Lei n° 10.101/2000, uma vez que não foram pactuados com antecedência, prejudicando o prévio acesso dos empregados às metas que foram ajustadas, impossibilitando o seu atingimento;

- as convenções coletivas de PLR juntadas às fls. 46/63 e os acordos coletivos de fls. 64/78, são incapazes de promoverem a não-incidência sobre os pagamentos levados a efeito a título de participação nos lucros ou resultados porquanto celebrados quando já transcurso parcela razoável do período de implementação das metas, em flagrante violação à anterioridade exigida pela Lei n° 10.101/00, artigo 2º., § 1°., inciso II;

- no caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento antecipado a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação;

- a jurisprudência da CSRF vem corroborando o entendimento defendido pela Fazenda Nacional, conforme decisões citadas.

- validade dos Programas Próprios Previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho

- chama a atenção o fato de os Programas Próprios não terem assinatura, data da celebração, descrição das partes que celebraram o instrumento e arquivamento dos instrumentos no sindicato;

- não há qualquer evidência de que os termos foram efetivamente negociados com os empregados e o representante sindical, motivo pelo qual, conforme relatado no acórdão, os mesmos não podem ser considerados como partes integrantes dos acordos coletivos e não se prestam a disciplinar a PLR enquanto parcela isenta das contribuições previdenciárias;

- regularidade do Instrumento que Prevê a Revisão de Cláusulas em Caráter Excepcional

DOCUMENTO VALIDADO

- a existência de cláusula, em caráter excepcional, que prevê a possibilidade de revisão das regras pactuadas no Programa Próprio de Gestão ("PPG"), evidencia a violação à Lei n° 10.1001/00;

- a faculdade de revisar as regras, ao invés de legitimar o procedimento adotado pelo contribuinte, mostra, na verdade, que a PLR prevista nas convenções coletivas, nos acordos coletivos e nos programas próprios e de uma forma geral, toda a PLR do contribuinte, nada mais é do que uma verdadeira política remuneratória pura e simples;

- não se pode descuidar que a Participação nos Lucros ou Resultados, na forma como concebida pelo legislador, tem caráter condicional, assim, sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador, nos termos previstos na Lei n.º 10.101/2000;

- possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos Administradores com base na Lei n° 6.404/1976

- Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados, constituem-se em parcela integrante do salário-de-contribuição

- conforme a jurisprudência majoritária do CARF, as verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumam-se ao conceito de remuneração, estando, portanto, sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias. Ademais, a única lei a regular essa matéria foi a Lei n.º 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exonera da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais (diretores, gerentes e executivos).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS**, Relator

Os Recursos Especiais foram apresentados no prazo legal, devendo ser analisados os demais pressupostos de conhecimento. Quanto às contrarrazões, verifica-se que também são tempestivas.

A – Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Conforme relatado, quanto ao apelo da União, a matéria devolvida para apreciação dessa Turma se refere à: "**incidência de contribuições sociais sobre os valores pagos a título de PLR - assinatura do acordo após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba**."

DOCUMENTO VALIDADO

A admissibilidade foi questionada nas contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, sob fundamento da inexistência de similitude fática entre paradigmas e recorrido, além de omissão da legislação que teria sido interpretada de forma divergente, nos seguintes termos.

> (...)
>
> **II.1 - Da Ausência de Similitude Fática entre o Presente Caso e os Acórdãos Paradigmas nO 2401-02.251 e nO 2401-00.545**
>
> **(...)**
>
> A partir da análise do Recurso Especial em apreço, nota-se que a Recorrente sustenta a necessidade de reforma parcial da decisão recorrida com base em suposta divergência jurisprudêncial quanto a inexistência de acordo prévio ao exercício, se utilizando, para tanto, dos acórdãos paradigmas nO 2401-02.251 e nO 2401-00.545. No entanto, referidos paradigmas não poderiam ser utilizados como base para sustentar referida divergência, tendo em vista que o contexto fático envolvido na presente demanda se difere daquele versado nas decisões utilizadas pela Recorrente.
>
> Isto porque o **cerne** da presente discussão diz respeito a celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia das CCTs, **no contexto fático de que *(i)* as negociações terem sido realizadas previamente a vigência do programa e *(ii)* a assinatura das convenções (mero ato de formalização) ocorreu dentro de 30 (trinta) dias após o seu período de vigência.**
>
> **Ou seja, desde o início das inúmeras tratativas realizadas, as partes envolvidas nos acordos tinham pleno conhecimento das condições e dos prazos que deveriam ser cumpridos ao longo do exercício para o recebimento / pagamento da PLR, tendo sido apenas formalizado e assinado o instrumento no início do seu período de vigência. Por sua vez, nos acórdãos paradigmas, a situação analisada pelo E. CARF foi diametralmente oposta, em virtude de que os instrumentos foram formalizados somente ao final do exercício (ou, ainda, no exercício seguinte), o que destoa, por completo, o contexto fáti co sob análise na presente demanda**. Para facilitar a compreensão, acerca da ausência de similitude fática entre as demandas, o Recorrido apresenta abaixo quadro comparativo entre as razões que foram levantadas pelo E. CARF nos acórdãos recorrido e paradigmas:
>
> (...)
>
> Com efeito, da leitura dos acórdãos paradigmas apontados pela Recorrente, em contraponto com a decisão recorrida, se verifica nítida diferença entre os casos, uma vez que no presente processo administrativo houve a comprovação de que as tratativas e negociações foram realizadas em período anterior ao início de vigência das CCTs, bem como que **os instrumentos foram firmados com lapso de apenas 01 (um) mês da data de início da vigência.**

DOCUMENTO VALIDADO

Inclusive, reitera-se que a C. Turma Julgadora *a quo* reconheceu, nos presentes autos, que sequer existiria a possibilidade de se alegar que as CCTs foram pactuadas retroativamente somente com base na alegação de que a assinatura dos termos ocorreu no início de suas respectivas vigências.

Ocorre que a situação fática analisada nos casos acostados pela PGFN não possui qualquer vinculação com a descrita acima, pois, ao contrário do que se observou nos presentes autos, **os paradigmas retratam situações em que os acordos foram assinados ao final do período (acórdão nO 2401-02.251), assim como após o encerramento da vigência do instrumento (acórdão nO 2401- 00.545)**.

É evidente, portanto, que os acórdãos paradigmas e o recorrido tratam de situações fáticas completamente distintas, de modo que não há como se falar em divergência jurisprudencial (a qual é requisito fundamental para a interposição de recurso especial, tal como determina o *caput* do artigo 67 do RICARF1).

Na realidade, o que se verifica, a partir da leitura do inteiro teor dos acórdãos apontados pela PGFN, é que **o posicionamento ali manifestado é semelhante ao exposto no voto vencedor do acórdão ora recorrido.**

Isto porque, em ambos os casos, restou entendido de que é necessário firmar o acordo no início de sua vigência.

(...)

Por fim, é necessário mencionar que, apesar de os acórdãos paradigmas e o recorrido tratarem de situações fáticas distintas, o que, por consequência lógica, prejudica o conhecimento do apelo fazendário, a Presidência da 2a Câmara da Segunda Seção de Julgamento do E. CARF deu seguimento ao Recurso Especial da PGFN, sob o argumento de que, no acórdão nO 2401-00.545, "*o entendimento vazado* ***trilha no sentido de que a assinatura do acordo deve preceder o período base para apuração dos lucros ou resultados***' (fl. 03 do Despacho s/nO, proferido em 30/10/19).

Contudo, da leitura do Voto Vencedor do acórdão nO 2401- 00.545, verifica-se que, na realidade, **aquela C. Turma Julgadora admitiu, inclusive, a possibilidade de o acordo ser celebrado no "*início do exercício*" (como é o caso dos autos) ao aduzir que "*entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para jus ao pagamento*~** (fl. 22).

Veja-se, portanto, que, por óbvio, **não poderia o despacho suscitar que o paradigma "*trilha no sentido de que a assinatura deve preceder o período base*F, eis que tal fato soa desarrazoado e um nítido esforço hermenêutico com o único intuito de enquadrar a discussão fática apresentada no paradigma àquela versada nos presentes autos.**

DOCUMENTO VALIDADO

Diante do exposto, deve ser negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN, uma vez que este não atendeu aos requisitos de admissibilidade, em virtude da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nO 2401-02.251 e nO 2401-00.545, nos termos do *caput* do artigo 67 do RICARF.

II.2 - Ausência de Indicação da Legislação Tributária Interpretada de Forma Divergente

Além de não demonstrar a divergência jurisprudencial, a Recorrente também deixou de atender a outro pressuposto de admissibilidade, uma vez que não apresentou a legislação tributária que foi interpretada de forma divergente nos acórdãos paradigmas.

Isto porque, em breves parágrafos, a Recorrente apresenta seus argumentos, concluindo, que "*há clara divergência interpretativa acerca da incidência e alcance do art. 20 §10 inciso II, da Lei n. 10.101/2000. (...)* ***No caso em análise****, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao exercício,* ***atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação****. Restou desatendido, portanto, também o requisito da pactuação previa de regras claras e objetivas.*" (fls. 1.511 e 1.514 dos autos - g.n.).

Ocorre que, em momento algum do Recurso Especial, a Recorrente justifica porque o inciso II do § 10 do artigo 20 da Lei nO 10.101/00 seria aplicável ao caso em tela, tomando como base as decisões que foram utilizadas como paradigmas.

(...)

Da leitura do Recurso Especial ora combatido, a PGFN não apresentou qualquer fundamento que pudesse levar ao entendimento de que o acórdão recorrido deixou de observar as regras previstas no §10 do artigo 20 da Lei nO 10.101/00, transcrito acima.

O que se viu, por sua vez, foi uma breve menção sobre o referido dispositivo legal, sem, contudo, fazer qualquer vinculação ao acórdão recorrido e aos acórdãos paradigmas, o que viola frontalmente o disposto no §10 do artigo 67 do RICARF.

Até porque, da leitura atenta do dispositivo legal em comento, não pode ser interpretado que **a assinatura do termo deve ser realizada previamente ao exercício que ele se refere**, como será demonstrado no tópico seguinte das presentes Contrarrazões.

Neste sentido, a Recorrente deixou de apresentar analiticamente o amparo legal que se valeu o acórdão recorrido em contraponto aos acórdãos paradigmas, se valendo de razões subjetivas e genéricas, as quais, como visto, nem se aplicariam ao caso em comento.

Assim, por todo o exposto, resta evidente que **a Recorrente não cumpriu os Ónus que lhe competiam, nos termos do artigo 67, *caput* e § 10, do RICARF**, o que não

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> pode ser admitido, devendo essa C. Câmera Superior negar conhecimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.
>
> (...)

Em relação à alegação da Contribuinte quanto à suposta falta de citação da legislação apontada como divergente pela Fazenda Nacional, é de fácil verificação que no Recurso Especial há clara indicação do dispositivo cuja matéria é objeto da peça recursal sob enfoque. Confira-se:

> (...)
>
> Nesse sentido, os paradigmas afirmaram corretamente que "o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, **existência de acordo prévio ao exercício**, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91," Aduziram, ainda, que "formalizar acordos, **quase ao término do exercício para os quais serão pagos valores a título de PRL**, nada mais é do que tentar desnaturar pagamentos indiretos aos empregados, dando-lhes uma maquiagem de PLR, para que sejam excluídos da base para o pagamento de outros direitos." Concluíram que "não há que e falar em regular negociação coletiva, quando o acordo é firmado, **no final do exercício, ou mesmo após o término deste.**"
>
> **Há clara divergência interpretativa acerca da incidência e alcance do art. 2º, §1º, inciso II, da Lei n. 10.101/2000**. *(destaques do original*)

Da argumentação da Fazenda não resta dúvida que se busca ali demonstrar a divergência quanto ao dispositivo mencionado, na parte que trata da necessidade de realização de ajuste prévio entre empresa e empregados para que os pagamentos de PLR sejam considerados regulares. Sem razão portanto o sujeito passivo quanto a tal alegação.

Superada a arguição atinente à "Ausência de Indicação da Legislação Tributária Interpretada de Forma Divergente ", passo à análise quanto à admissibilidade sob a ótica da similitude fática, com divergência de interpretação, suscitada pela Fazenda Nacional e rechaçada em contrarrazões.

Para demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional indicou como paradigmas os Acórdãos 2401-000.545 e 2401-002.251, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não haviam sido reformados.

Paradigma 2401-000.545

No primeiro paradigma (2401-000.545), a decisão foi no sentido de que o acordo deve ser formalizado previamente ao período aquisitivo, entendendo a maioria do colegiado, que a assinatura do instrumento deveria se dar antes do início do período aquisitivo, não se

DOCUMENTO VALIDADO

reportando à possibilidade de eventual formalização em momento posterior ao início de tal período.

Entendo que o cotejo entre o acórdão recorrido e a primeira decisão paradigmática (Acórdão 2401-000.545) demonstra a divergência de interpretação objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme passo a demonstrar:

Recorrido: 2201-005.314	**Primeiro Paradigma: 2401-00.545**
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. (...) **Voto Vencido** Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora. (...) **Acusações às Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)** (...) **ii) Vigência retroativa dos instrumentos** Conforme bem pontuado no acórdão recorrido (fls. 1.104/1.108): (...), de rigor reconhecer que as convenções coletivas e **os acordos coletivos foram assinados quando já em curso o período de implementação das metas e resultados previstos, havendo violação ao requisito da anterioridade da previsão de metas. De fato, compulsando os autos, tem-se o seguinte quadro em relação às convenções coletivas:** a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou	ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003 (...) PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9°, "j" da Lei 8.212/91. (...) **Voto Vencido** Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator (...) Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio, o que implicaria dizer não estarem presentes às exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros, além de regras claras e objetivas para aferição do beneficio.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013; e, b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014. (...) → Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013 **Muito embora a vigência seja fixada entre 01/09/2012 a 31/08/2013, para efeito de PLR a convenção adota critério temporal bastante diverso para a elegibilidade dos beneficiários**. (...) Ora, os excertos postos em negrito e sublinho deixam inequívoco que **apesar do prazo de vigência da convenção coletiva, ela se refere ao período já em curso, desde o fim do ano de 2011.** A própria previsão de parcela adicional de PLR (não é antecipação, deixe-se claro) **refere-se ao lucro líquido apurado no primeiro semestre de 2012, findo, obviamente, em 31/07/2012, ao passo que a convenção foi assinada em 02/10/2012**. **O critério de elegibilidade**, isto é, aquele que define quais serão os beneficiários aptos à percepção da PLR e de que forma se dará este enquadramento, **é a permanência no trabalho até 31/12/2012, daquele admitido até 31/12/2011, isto é, dez meses antes da assinatura da convenção.** Portanto, para o que importa no momento, que é a **verificação da anterioridade da assinatura, tem-se que a convenção coletiva subscrita em 02/10/2012, cujo pagamento, em parte, se materializou no ano de 2013, foi assinada quando já em decurso 3/4 do período de implemento das "metas" (**as aspas são propositais como se verá no tópico atinente às metas e resultados previstos - tópico "DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR"). (...) → Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014. (...)	Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar. Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1°, artigo 2°, da Lei n° 10.101/2000 e/ou MP n° 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1°, o legislador SUGERIU a utilização de "/ - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente". Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos. Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1°, artigo 2°, da Lei n° 10.101/2000, a expressão ***"podendo***", o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade. O que a lei determina é a utilização de *"[...] 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 [...] "*. Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1°, artigo 2°, da Lei n° 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo. Mais a mais, tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, nada mais coerente que o acordo firmado entre as partes e o conseqüente pagamento se dê posteriormente a apuração dos lucros e/ou resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto. Melhor elucidando a empresa apura o lucro/resultado, se dispõe a conceder participação aos funcionários, oportunidade em que procedem as tratativas entre as partes, acordando a forma e

DOCUMENTO VALIDADO

Em mais este caso, como se nota, **embora o prazo de vigência tenha início em marco temporal muito próximo da data de assinatura da convenção coletiva, à semelhança da convenção assinada em 02/10/2012, a presente convenção tem como critério de elegibilidade o fato do segurado empregado ter sido admitido até 31/12/2012 e estar em efetivo trabalho até 31/12/2013,** de forma a ter como período de implemento das "metas" (aposição intencional das aspas, remetendo o leitor ao título relativo às metas e resultados previstos - tópico "**DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR"), o próprio ano de 2013**. Assim, **quando da assinatura da convenção, em 18 de outubro de 2013, já havia decurso 5/6 do ano de 2013, isto é, 5/6 do período relativo à implementação das metas.** Igualmente, **a própria parcela adicional já havia sido calculada com base no lucro líquido apurado no 1º semestre do ano de 2013,** a despeito da sua previsão somente ter ocorrido em 18/10/2013.

(...)"

Assim, por tal entendimento, as convenções coletivas de PLR juntadas às fls. 46/63 e os acordos coletivos de fls. 64/78, são incapazes de promoverem a não-incidência sobre os pagamentos levados a efeito a título de participação nos lucros ou resultados porquanto celebrados quando já transcurso parcela razoável do período de implementação das metas, em flagrante violação à anterioridade exigida pela Lei nº 10.101/00, artigo 2º, § 1º, inciso II.

(...)

Tendo em vista que a celebração das CCT e ACT ocorreu no transcurso de tempo da implementação das metas houve violação ao disposto no artigo 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101 de 2000.

(...)

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator Designado

Em que pese o costumaz acerto bem como os lógicos argumentos expostos pela Relatora em seu valores dos pagamentos. Não se pode vislumbrar qualquer irregularidade em tal conduta, notadamente quando a verba atingiu seu fim precípuo, insculpido na Constituição Federal.

Não bastasse isso, como a própria autoridade lançadora asseverou em seu Relatório Fiscal, a contribuinte vem pagando Participação nos Lucros e Resultados desde 1997, o que leva-nos a concluir que já existia um costume da empresa em conceder PLR aos funcionários, criando no decorrer dos anos uma expectativa de direito por parte destes, fazendo com que se empenhassem no bom- desempenho -de suas--funções, uma vez já terem conhecimento de que havendo lucro e/ou resultado a contribuinte, como de praxe, iria participá-lo aos empregados.

(...)

Voto Vencedor

Conselheiro Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

(...)

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente nas competências 12/2002 e 12/2003 sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

(...)

Cabe observar que o § 2°, do art. 2°, da Lei n ° 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória n° 955, de 24 de março de 1995, e o § 3°, do art. 3 0 , a partir da Medida Provisória n° 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, fls. 51, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros uma vez que inexistia acordo prévio ao exercício em que se fundavam (exercício de 2001 (acordo de 10/01/2002), exercício de 2002 (acordo de 18/12/2002) e exercício de 2003 (acordo de 12/11/2003)). Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve indicação/discriminação /comprovação das metas descritas nos acordos.

voto, com a devida vênia, ouso dela discordar apenas em relação aos valores pagos em decorrência das Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs 2012 e 2013. (...) Portanto, no presente caso, o único requisito que esbarraria o reconhecimento das CCTs como instrumento legítimo de PLR seria a suposta celebração retroativa dos instrumentos de negociação (itens 5.26 a 5.27 do Relatório Fiscal). Contudo, ao contrário do que entendeu o ilustre Relatora, verifico que as CCTs não foram celebradas de forma retroativa, uma vez que foram assinadas apenas 1 mês após o período da respectiva vigência. (...) No caso concreto, a CCT 2012 foi assinada em outubro/2012, porém, conforme sua Cláusula 5ª, o seu período de vigência foi de 01/09/2012 a 31/08/2013 (fl. 50). O mesmo fato pode ser observado em relação à CCT 2013, cuja vigência foi de 01/09/2013 a 31/08/2014 (fl. 59), sendo a mesma assinada em outubro/2013. Ora, ambas as CCTs foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Portanto, entendo que, no caso concreto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência. Sendo este o único argumento nesta fase recursal que impedia o reconhecimento das CCTs como instrumento de PLR, estando superada a questão, entendo que os pagamentos de PLR decorrentes das CCTs 2012 e 2013 devem ser afastados da base de cálculo do presente lançamento. *(sublinhei e negritei)*	(...) Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, **como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regas (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento**. Vejamos o que diz o art. 2°, § 1° da lei 10.101/2000: (...) Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. (...) Os fundamentos descritos acima, são os mesmos para discordar do entendimento do relator de que a lei apenas exige acordo prévio ao pagamento. Novamente, entendo impraticável a adoção de tal entendimento, vez que a lei exige primeiramente, o estabelecimento do programa de participação nos lucros e resultados por meio de: "*Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria*; (grifo nosso), ou Convenção ou acordo coletivo de trabalho." OU seja**, entendo que o programa de participação para ter seus valores desvinculados devem ser previamente formalizados nos instrumentos descritos na forma estabelecida em lei.** *(sublinhei e negritei)*

Conforme se verifica dos excertos acima reproduzidos, no paradigma 2401-00.545 concluiu-se que a assinatura do instrumento deve se dar antes do início do período aquisitivo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

*(“**devem ser previamente formalizados nos instrumentos descritos na forma nos instrumentos descritos na forma estabelecida em lei”)**,* não se reportando à possibilidade de a formalização ocorrer após determinado tempo do início do período para aferição das metas.

Verificando os trechos da decisão recorrida acima reproduzidos, os destaques em negrito e sublinhados do Voto Vencido demonstram que a CCT do ano de 2012 foi assinada em 02/10/2012, entretanto tinha como referência o: “...***lucro líquido apurado no primeiro semestre de 2012, findo, obviamente, em 31/07/2012”.*** Da mesma forma, no que se refere à CCT do ano de 2013, apesar de assinada em 18/10/2013, tinha como período-base o próprio ano de 2013. Também foi asseverado que, tanto na CCT de 2012, quanto na CCT de 2013, um dos critérios de elegibilidade seria o fato do segurado empregado ter sido admitido em 31/12/2011 e 31/12/2012, respectivamente, e permanência no trabalho até o dia 31/12 do exercício objeto do instrumento.

Demonstrou-se assim, que no caso da CCT de 2012, o instrumento foi assinado quanto já transcorridos 3/4 do período de implemento das metas; e quanto à CCT de 2013 já teria havido o decurso de 5/6 do período de aferição das metas, sendo que em ambas as situações, a parcela adicional já havia sido calculada com base no lucro líquido apurado no 1º semestre do respectivo ano.

Portanto, os acordos objeto de análise na decisão recorrida, apesar de assinados no mês seguinte ao da suposta vigência (02/10/2012 e 18/10/2013), de fato tinham como período de aferição todo o exercício de 2012 e 2013, respectivamente, conforme os períodos-base de referência (lucro líquido do primeiro semestre), assim como, as cláusulas de elegibilidade, que seria a permanência como empregado durante todo o ano já em curso e em seu último trimestre.

Verifica-se presente a divergência de interpretação apontada pela Fazenda Nacional e os pressupostos autorizativos de admissibilidade do Recurso, uma vez que, em exame de matérias e situações similares, à vista do mesmo dispositivo normativo, chegaram os respectivos colegiados a conclusões distintas.

Paradigma 2401-002.251

Situação distinta vislumbro quanto ao segundo paradigma (2401-002.251), que traz o seguinte entendimento expresso no seu voto condutor:

> (...)
>
> O objetivo da CF/88 de desvincular o pagamento de PLR do salário, foi no intuito de abrir ao empregador, possibilidades dos empregados participarem do capital das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo com eles o fruto de todo esse esforço. Não quis o legislador naquele momento, ou mesmo hoje, abrir uma brecha para que empresas realizem pagamentos indiretos aos empregados, sem que os mesmos sejam computados no conceito de remuneração, ou mesmo reflitam nos demais direitos do empregados.

DOCUMENTO VALIDADO

Com base nesse pensamento, entendo que as metas a serem cumpridas, devem ser previamente pactuadas, para que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno. Formalizar acordos, quase ao término do exercício para os quais serão pagos valores a título de PRL, nada mais é do que tentar desnaturar pagamentos indiretos aos empregados, dando-lhes uma maquiagem de PLR, para que sejam excluídos da base para o pagamento de outros direitos. Nessa seara, basta-nos apreciar o disposto no § 1º do art. 2 da Lei 8212/91:

(...)

Quanto a este ponto, destaca o recorrente a existência de acordos coletivos, que legitimam a distribuição dos lucros. Para tanto, anexa, às fls. 281 a 282, cópia do então Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), disciplinado pela Lei 10.101/2000.

De pronto, entendo que o então acordo firmado para legitimar o pagamento da PLR complementar, na verdade já nasceu descumprindo os objetivos básicos da lei. Conforme podemos vislumbrar na própria cópia apresentada, o acordo referente a PRL complementar de 2005, foi realizado em 21 de dezembro de 2005. Oras, não posso vislumbrar outra intenção que não a de criar um instrumento, no intuito de encobrir um pagamento indireto feito ao empregado pelo trabalho no ano de 2005.

Não há nem que se discutir o cumprimento do requisito de que: "Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições (...). Note-se que a cláusula quinta, descreve "que ficam fazendo parte deste acordo, os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados próprios mantidos pelos bancos (...). Assim, não entendo que essa mera menção tenha satisfeito o objetivo da lei, que é a negociação das metas entre empregados e empregadores e posterior aprovação em Assembléia Geral dos Empregados. Assim, entendo que firmar o acordo 9 dias antes de concluir o ano, para o qual o acordo foi direcionado, não atende aos ditames legais.

Outro não pode ser o raciocínio aplicável ao acordo apresentado para legitimar o Plano Próprio para o ano de 2006. Neste segundo caso, a realização do acordo, deu-se em 08 de fevereiro de 2007, ou seja, após o encerramento do exercício para o qual a Participação nos Lucros seria realizada. Novamente, como se pode aceitar que o esse pagamento esteja relacionado a participação do empregado no capital e resultados da empresa, se o acordo que descreveria as metas, os estímulos, foi firmado dois meses após o encerramento do exercício. Novamente, entendo serem os valores meros pagamentos indiretos feitos aos empregados.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Outra sorte, não teve a empresa em relação as Convenções Coletivas de Trabalho que pretenderam legitimar o pagamento de PLR a totalidade de empregados da categoria profissional alcançada pelos sindicatos ali mencionados.
>
> (...)
>
> Assim, não há como se admitir que a convecção acima descrita, tenha cumprido os preceitos legais para que os pagamentos ali descritos estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. O acordo foi firmado em meados de outubro, para vigorar em relação aos 10 meses anteriores. Como pode-se aceitar que um empregado sinta-se estimulado a participar de algo que nem mesmo existe. Ademais, não existe o estabelecimento de qualquer meta, resultado, política, seja o que for, razão porque legitimo o lançamento de contribuições também nesse ponto.
>
> CONVENÇÃO COLETIVA 2006 – fls. 275 a 276 – firmado em 18/10/2006, com pagamento da primeira parcela em 10 dias após o acordado.
>
> (...)
>
> Novamente, temos um acordo firmado entre dois os mais sindicatos, que no meu entender, não cumpriu os preceitos legais para que os pagamentos ali descritos estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. O acordo também foi firmado em meados de outubro, para vigorar em relação aos 10 meses anteriores. Como se pode aceitar que um empregado sinta-se estimulado a participar de algo que nem mesmo existe. Ademais, não existe o estabelecimento de qualquer meta, resultado, política, seja o que for, razão porque legitimo o lançamento de contribuições também nesse ponto.
>
> (...)

Da transcrição do paradigma 2401-002.251, percebe-se que ali foi tratado especificamente, e rechaçado, o procedimento de formalizar o ACT/CCT somente ao final do período aquisitivo ou até mesmo posteriormente, não havendo menção de que a assinatura do instrumento devesse ocorrer em momento prévio ao início do período aquisitivo. Situação distinta dos presentes autos, de forma que, não se pode afirmar qual seria o entendimento da Turma Julgadora do segundo paradigma diante do caso tratado no recorrido, onde as CCT foram formalizadas ao final do mês subsequente ao do início da sua vigência.

Portanto, quanto ao Acórdão 2401-002.251, entendo pela ausência de similitude fática com a decisão recorrida autorizativa de conhecimento do recurso, motivo pelo qual, entendo pela impossibilidade de reconhecimento da divergência em face de tal paradigma.

Conheço assim do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas com relação ao paradigma 2401-00.545, e passo ao exame de mérito.

A – Recurso Especial da Fazenda Nacional - Mérito

DOCUMENTO VALIDADO

Pleiteia a Fazenda Nacional a reforma da parte da decisão recorrida que deu provimento parcial ao recurso voluntário, afastando da base de cálculo do lançamento os valores de PLR pagos com base nas CCT's de 2012 e 2013. Aponta que o entendimento dos paradigmas é no sentido de que os instrumentos de negociação devem ser assinados antes de iniciado o período de aferição, sendo que, na decisão recorrida está expressamente afirmado que as assinaturas das CCT's ocorreram em mês posterior ao início das respectivas vigências.

Ao apresentar as contrarrazões a contribuinte alega inexistência de qualquer dispositivo na Lei n° 10.101/00 impondo uma data limite para a celebração de instrumentos de negociação coletiva de PLR, sendo que na hipótese de se utilizar como critério para pagamento da PLR índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (como é o caso das CCT), a legislação nada disporia sobre eventual necessidade de pactuação prévia. Assevera que não seria a data da assinatura do acordo que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes, ao contrário, a assinatura das partes no documento evidencia o acordo final a que chegaram após todo o trâmite previsto pela legislação de todo e qualquer acordo de participação nos lucros e resultados. Aponta que as convenções teriam sido assinadas no início do período de vigência, de modo que não seria razoável a manutenção do lançamento fiscal, principalmente com base em fundamento que, no entender da Contribuinte, sequer encontraria respaldo legal.

O tema não é estranho a este colegiado, que em diversas oportunidades, com distintas composições, já se pronunciou no sentido de que as regras do instrumento de negociação, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, por se tratar de ferramenta de incentivo à produtividade, sendo que, se estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulariam tal esforço adicional. Nesse sentido, entre outros os seguintes julgados desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Acórdão 9202-011.331 – sessão de 19/06/2024

> PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.
>
> (...)

Acórdão 9202-011.325 – sessão de 18/06/2024

> PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

DOCUMENTO VALIDADO

Acórdão 9202-011.029 – sessão de 24/10/2023

(...)

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

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

Em recente sessão de julgamento deste Colegiado, com ligeira modificação da composição, do dia 19/06/2024, houve apreciação e julgamento do presente tema, sendo prolatado o Acórdão 9202-011.331. Uma vez que acompanhei o Voto Vencedor de lavra do i.Conselheiro Redator designado Mauricio Nogueira Righetti, peço vênia para parcial reprodução dos fundamentos de tal decisão, que também adoto como razões de decidir:

Acórdão 9202-011.331

VOTO VENCEDOR

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

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

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

(...)

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

(...)

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

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

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

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara

DOCUMENTO VALIDADO

trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no

DOCUMENTO VALIDADO

> resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de afer Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.
>
> Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte)*, mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.
>
> (...)
>
> Por fim, no que toca às alegadas especificidades do seguimento econômico em que se insere o recorrente e as condições de mercado a ele impostas, é de se destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101 /2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico nos quais se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.
>
> (...)

A finalidade da regra para fazer valer o benefício fiscal é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação previamente acordada, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, descaracterizando assim a natureza de PLR declarada no pagamento. Também foi observado, que a repetição ou a divulgação informal das regras não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que poderia, ou não, ser concretizada com o novo acordo.

Cumpre repisar o fato de que, os instrumentos objeto de análise na decisão recorrida, apesar de assinados no mês seguinte ao da suposta vigência (02/10/2012 e 18/10/2013), de fato tinham como período de aferição todo o exercício de 2012 e 2013, respectivamente, conforme os períodos-base de referência (lucro líquido do primeiro semestre), assim como, as cláusulas de elegibilidade, que seria a permanência como empregado durante todo o ano já em curso. Desta forma, no caso da CCT de 2012, o instrumento foi assinado quanto já

DOCUMENTO VALIDADO

Original

transcorridos 3/4 do período de implemento das metas; e quanto à CCT de 2013 já teria havido o decurso de 5/6 do período de aferição das metas, sendo que em ambas as situações, a parcela adicional já havia sido calculada com base no lucro líquido apurado no 1º semestre do respectivo ano. Destarte, as CCT´s dispuseram sobre planos de PLR cuja aferição se iniciou antes da vigência das Convenções, como foi bem descrito no voto vencido. Tais situações foram devidamente registradas na decisão recorrida nos seguintes termos:

> (...)
>
> Segundo acórdão da DRJ (fl. 1.099) fundamentalmente, foram os seguintes motivos que levaram a autoridade fiscal a promover o lançamento dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR:
>
> (...)
>
> 3) As convenções coletivas de trabalho (**referente ao ano de 2012, assinada em 02/10/2012; referente ao ano de 2013, assinada em 18/10/2013**) e os acordos coletivos de trabalho (**referente a 2012, assinado em 28/06/2012**) **possuem vigência retroativa,** em violação ao princípio da anterioridade na fixação das metas e resultados, previsto no artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/00.
>
> (...)
>
> ***ii*) Vigência retroativa dos instrumentos**
>
> Conforme bem pontuado no acórdão recorrido (fls. 1.104/1.108):
>
> (...), de rigor reconhecer que as convenções coletivas e os acordos coletivos foram assinados quando já em curso o período de implementação das metas e resultados previstos, havendo violação ao requisito da anterioridade da previsão de metas.
>
> De fato, compulsando os autos, tem-se o seguinte quadro em relação às convenções coletivas:
>
> a) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013; e,
>
> b) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014.
>
> (...)
>
> → Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 46/54), foi assinada em 02/10/2012, com vigência entre 01/09/2012 a 31/08/2013

DOCUMENTO VALIDADO

Muito embora a vigência seja fixada entre 01/09/2012 a 31/08/2013, para efeito de PLR a convenção adota critério temporal bastante diverso para a elegibilidade dos beneficiários.

(...)

Ora, os excertos postos em negrito e sublinho deixam inequívoco que **apesar do prazo de vigência da convenção coletiva, ela se refere ao período já em curso, desde o fim do ano de 2011. A própria previsão de parcela adicional de PLR (não é antecipação, deixe-se claro) refere-se ao lucro líquido apurado no primeiro semestre de 2012, findo, obviamente, em 31/07/2012, ao passo que a convenção foi assinada em 02/10/2012. O critério de elegibilidade**, isto é, aquele que define quais serão os beneficiários aptos à percepção da PLR e de que forma se dará este enquadramento, é a **permanência no trabalho até 31/12/2012, daquele admitido até 31/12/2011, isto é, dez meses antes da assinatura da convenção.** Portanto, para o que importa no momento, que é a verificação da anterioridade da assinatura, tem-se que **a convenção coletiva subscrita em 02/10/2012, cujo pagamento, em parte, se materializou no ano de 2013, foi assinada quando já em decurso 3/4 do período de implemento das "metas"** (as aspas são propositais como se verá no tópico atinente às metas e resultados previstos - tópico "DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR").

(...)

→ Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013 (fls. 55/63), foi assinada em 18/10/2013, com vigência entre 01/09/2013 a 31/09/2014.

(...)

Em mais este caso, como se nota, **embora o prazo de vigência tenha início em marco temporal muito próximo da data de assinatura da convenção coletiva, à semelhança da convenção assinada em 02/10/2012, a presente convenção tem como critério de elegibilidade o fato do segurado empregado ter sido admitido até 31/12/2012 e estar em efetivo trabalho até 31/12/2013**, de forma a ter como período de implemento das "metas" (aposição intencional das aspas, remetendo o leitor ao título relativo às metas e resultados previstos - tópico "DA PREVISÃO DE METAS E RESULTADOS DA PLR"), o próprio ano de 2013. Assim, **quando da assinatura da convenção, em 18 de outubro de 2013, já havia decurso 5/6 do ano de 2013, isto é, 5/6 do período relativo à implementação das metas. Igualmente, a própria parcela adicional já havia sido calculada com base no lucro líquido apurado no 1º semestre do ano de 2013**, a despeito da sua previsão somente ter ocorrido em 18/10/2013.

(...)"

Assim, por tal entendimento, as convenções coletivas de PLR juntadas às fls. 46/63 e os acordos coletivos de fls. 64/78, são incapazes de promoverem a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> não-incidência sobre os pagamentos levados a efeito a título de participação nos lucros ou resultados porquanto celebrados quando já transcurso parcela razoável do período de implementação das metas, em flagrante violação à anterioridade exigida pela Lei nº 10.101/00, artigo 2º, § 1º, inciso II.
>
> (...)
>
> Tendo em vista que a celebração das CCT e ACT ocorreu no transcurso de tempo da implementação das metas houve violação ao disposto no artigo 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101 de 2000.
>
> (...) (*destaquei)*

Mesmo que informalmente divulgadas algumas metas, não há certeza alguma de que o acordo seria firmado exatamente naqueles termos, pois justamente o acordo é que seria o instrumento adequado para tal garantia. Apenas com a efetiva assinatura deste, serão estipuladas, de forma irrefutável, as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência de quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido. Nesse ponto, cabe reflexão quanto ao fato de que a autuada repisa argumentos no sentido de que as convenções são sucessivamente renovadas ano a ano, a cada doze meses. Questiona-se assim, o motivo da tardia assinatura. Nesse diapasão, não se poderia afirmar que os termos do que foi ao final acordado, extemporaneamente, sempre guardariam identidade com aquilo que foi aventado e apregoado.

Fato é que, a pactuação somente se encerra com a assinatura do respectivo instrumento, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que, ao final, o estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, sendo certo que as regras postas só se incorporam – em definitivo – ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa daria lugar à certeza acerca das regras postas para a efetiva percepção do benefício.

Respaldado em tais fundamentos, é de se concluir, que a não assinatura em momento anterior ao início do período de vigência pode gerar expectativas e insegurança junto aos empregados, por ausência de certeza quanto às regras, objetivos e esforços a ser empreendidos para recebimento do benefício, o que justifica a exigência de prévia assinatura de tais instrumentos.

Pelo exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

B – RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO - ADMISSIBILIDADE

Conforme relatado, foram devolvidas para apreciação deste Colegiado, em sede de Recurso Especial da Contribuinte, as seguintes matérias:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

B.1 - possibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976;

B.2 - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho;

B.3 - impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR;

B.4 - previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pago a título de PLR;

B.5 - validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho;

B.6 - regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional.

B.1 – Matéria - impossibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976 - Admissibilidade

Advoga a recorrente que não caberia a tributação da participação nos lucros paga aos administradores pelo fato de a Lei n° 6.404 de 1976, em seu artigo 152, ter regulado de forma específica referidos pagamentos, conforme autorizado pelo artigo 7º, inciso XI, da Constituição da República, e pela Lei n° 8.212, de 1991. Acresce que a Constituição, no art. 7º, inciso XI, trata dos direitos dos trabalhadores, que não seriam restritos aos empregados contratados nos moldes da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Na decisão recorrida, foi negado provimento ao recurso voluntário na parte que discutia tal matéria, sendo assim ementada quanto ao tema: *"A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000."*

O tema relativo a valores pagos a título de participação nos lucros e resultado a administradores/diretores não empregados, encontra-se consolidado neste Conselho nos termos da Súmula CARF nº 195, que apresenta a seguinte redação:

> Súmula CARF nº 195
>
> Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024
>
> Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias. Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919.

Segundo o comando do § 3º do artigo 118 do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, não cabe recurso especial de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Eis o texto de referido dispositivo:

> Do Recurso Especial
>
> Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.
>
> (...)
>
> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.
>
> (...)

A situação ora sob análise subsome-se exatamente à hipótese tratada no dispositivo acima reproduzido, a despeito do fato de que a súmula tenha sido editada após a lavratura da autuação e, também, após a análise de admissibilidade do Recurso pela i.presidente de Turma da decisão recorrida, aplicável à espécie a parte final do § 3º "*... ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*"

Tendo em vista o disposto § 3º do artigo 118 do Ricarf, deixo de conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo quanto à matéria: "impossibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976".

B.2 – Matéria - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho – Admissibilidade

A divergência quanto a essa matéria foi claramente indicada no Despacho de Admissibilidade que, confrontando os paradigmas 9202-003.192 e 9202-002.484, conclui pela comprovação da divergência. Confira-se as respectivas ementas dos citados paradigmas:

Paradigma 1 – Acórdão 9202-003.192

> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.
>
> A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo. (destaques da Recorrente)

Paradigma 2 – Acórdão 9202-002.484

> CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. (...)
>
> IV - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros;
>
> VI - A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido.

Enquanto no recorrido se entendeu que a formalização do acordo para pagamento da PLR efetuada no transcurso do período aquisitivo do direito seria violação ao disposto no art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101 de 2000, os paradigmas manifestaram posição de que a Lei não fixaria data para assinatura do instrumento, desde que esta ocorresse antes do pagamento da participação.

Tenho assim, como presente a divergência suscitada, conheço do recurso quanto à matéria e passo ao exame de mérito.

B.3 – Matéria - impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR – Admissibilidade

Afirma a recorrente que a Turma recorrida, ao analisar os pagamentos realizados no âmbito dos Acordos Coletivos de Trabalho, aduziu que as regras destes instrumentos não trazem "*nenhum critério para servir de incentivo à produtividade*". Assim, a partir das regras e metas estabelecidas nos ACT, concluiu aquela Turma, que os critérios utilizados pelas partes acordantes (isto é, o Recorrente, a Confederação, as Federações e os Sindicatos) não estimularam ou oportunizaram o incremento à produtividade dos empregados. Entretanto, sustenta a recorrente que: *"...**não cabe às Autoridades Fiscais a realização de qualquer juízo de valor sobre os critérios** eleitos pelas partes da negociação coletiva, competindo à Fiscalização tão somente a análise da clareza e objetividade destas regras (além dos demais requisitos objetivos previstos em lei). Veja-se, no tocante a esse ponto, os trechos do acórdão paradigma em tela*:"

O despacho da 2.ª Câmara acatou a divergência com base no Acórdão 2803-00.880.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Conforme apontado no Despacho de Admissibilidade, o entendimento do paradigma parte da premissa de que: *"...é possível verificar que constam dos acordos firmados pelas partes regras claras acerca dos mecanismos de aferição do que foi acordado..." Ali verifica-se que o pagamento da PLR, igualmente ao recorrido, estava condicionado apenas ao fato do empregado estar trabalhando na empresa, sendo a quantia a ser paga estabelecida em valor fixo, independentemente de qualquer outra exigência".* Entendeu-se assim, presente similitude fática entre os arestos sob confronto, posto que, diante de planos de PLR com regras semelhantes, o recorrido decidiu que a norma de regência não restara cumprida, ao passo que o paradigma, de forma distinta, admitiu que o pagamento de PLR em valor fixo estaria em conformidade com a norma que exige regras claras e objetivas.

Novamente presente a divergência suscitada.

No recorrido, foi considerado desconforme o critério de pagamento em valor de PLR a empregados, onde a única condição exigida era que estivessem trabalhando na empresa no período de aferição; enquanto no paradigma, também em que presente pagamento em valor fixo e condicionado a que o beneficiário estivesse trabalhando no período base, o colegiado entendeu pela não inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições e que caberia à fiscalização demonstrar a existência de prejuízo aos trabalhadores para inclusão dos pagamentos a título de PLR na base de tributação.

Conheço assim do recurso da contribuinte quanto a tal matéria.

B.4 – Matéria - previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pagos a título de PLR - Admissibilidade

Alega a contribuinte que, contrariamente ao entendimento expresso no recorrido, a previsão de pagamento mínimo, constante dos Acordos Coletivos de Trabalho, não desvirtuaria a PLR, tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, com a finalidade de assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador que tiver uma avaliação abaixo do esperado, apresentando os seguintes argumentos:

> (...)
>
> **III.2 -A Previsão de Pagamento de Valor Fixo Não Desvirtua os valores pagos a título de PLR**
>
> Segundo o acórdão recorrido, o fato dos ACTs assegurar um *"valor fixo mínimo'* iria de encontro ao objetivo fixado pelo legislador de incentivar a produtividade, "*já que a participação nos resultados já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomado pelo empregado',* o que afastaria *"qualquer possibilidade de se vislumbrar a parcela paga com PLR Prevista na Lei n° 10.101/00'* (fl. 32 do acórdão recorrido).
>
> Contudo, **o entendimento adotado no acórdão recorrido não coaduna com a jurisprudência do E. CARF**. Isto porque, conforme se verifica do entendimento

DOCUMENTO VALIDADO

> exarado no **acórdão paradigma n° 2202-005.193** (**Doc. 05**), a **previsão de pagamento mínimo não desvirtua a PLR, trata-se na verdade de um direito social fruto de negociação coletiva, com a finalidade de assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador que tiver uma avaliação abaixo do esperado**. Confira-se, a ementa:
>
> (...)
>
> Ora, afirmar, como faz o acórdão recorrido, de que a fixação de um valor mínimo para uma das parcelas iria de encontro ao objetivo fixado pelo legislador de incentivar a produtividade, como se tal fato por si só inibisse o estímulo à produtividade, além de ser entendimento diversamente oposto ao dos acórdãos paradigmas, se revela incoerente e desamparado de qualquer fundamento legal ou embasamento fático.
>
> Por mais esse motivo, não podem prosperar os fundamentos lançados no acórdão recorrido no sentido de que deveria ser mantida a exigência fiscal relativa aos pagamentos efetuados no âmbito dos Acordos Coletivos de Trabalho ("ACT"), devendo prevalecer o entendimento manifestado nos acórdãos paradigma no **2202- 005.193** e **n° 2202-005.192**
>
> (...)

A simples leitura das ementas das decisões paradigmáticas indica a presença de similitude fática com o recorrido, conforme passo a demonstrar:

Paradigma 1 – Acórdão 2202-005.193

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014
>
> (...)
>
> PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.
>
> A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.
>
> (...)

Paradigma 2 – Acórdão 2202-005.192

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.
>
> A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.
>
> (...)

Entendeu-se na decisão recorrida, que o pagamento de um piso (valor fixo) de PLR, independentemente do alcance de qualquer meta, descaracterizaria o plano para efeito de fruição do benefício previdenciário por parte da autuada. De forma distinta foi decidido nos paradigmas, sendo firmado entendimento de que a fixação de PLR em valor mínimo não seria causa suficiente para se desqualificar os pagamentos e sua inclusão na base de tributação das contribuições.

Portanto, conheço do recurso quanto à matéria "previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pagos a título de PLR."

B.5 – Matéria - validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho – Admissibilidade

Argumenta a contribuinte que os "Programas Próprios" seriam, na realidade, instrumentos de metas, relacionados no Anexo I dos ACT, os quais são aplicáveis às mais diversas áreas da instituição, onde são veiculadas as metas individuais e coletivas e demais critérios de aferição e pagamento, referentes à específica realidade de negócios de cada uma das áreas. Ratifica que, teria havido pagamentos de PLR com base em apenas dois instrumentos (Convenção Coletiva e Acordo Coletivo e Programas Próprios), uma vez que tais programas seriam anexos dos Acordos Coletivos. Confira-se:

> (...)
>
> **III.4 - Da Validade dos Programas Próprios Previstos nos Acordos Coletivos de Trabalho**
>
> Com relação a esse ponto, cumpre esclarecer que os Programas Próprios são, na realidade, **instrumentos de metas, relacionados no Anexo I dos Acordos Coletivo de Trabalho**, os quais são aplicáveis às mais diversas áreas da instituição. É o que se observa diretamente dos Acordos Coletivos de Trabalho (Doc. 04 da impugnação).
>
> Nesses programas de metas são veiculadas as metas individuais e coletivas e demais critérios de aferição e pagamento, com riqueza de detalhes, referentes à específica realidade de negócios de cada uma destas áreas, nos termos do artigo 20, inciso II, da Lei nO 10.101/00.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **Ou seja, não houve pagamento de PLR com base em três instrumentos (Convenção Coletiva, Acordo Coletivo e Programas Próprios), e, sim, em apenas dois (Convenção Coletiva e Acordo Coletivo), conclusão que é confirmada pelos acórdãos paradigmas abaixo colacionados.**
>
> Com base nessa premissa equivocada, foram desconsiderados pela Autoridade Fiscal os pagamentos feitos de acordo com os Programas Próprios, que supostamente subsistiriam de forma autônoma e não continham assinatura, data de celebração, comprovação de negociação prévia, assim como não teria sido comprovada a participação de um representante sindical nas negociações e os instrumentos não teriam sido registrados e arquivados na entidade sindical.
>
> Todavia, exatamente pelo fato de os programas de metas serem anexos aos Acordos Coletivo, é que as assinaturas das partes e a data da celebração estão no instrumento principal (Acordo Coletivo) e não em seus anexos (Programas Próprios Específicos e de Gestão). Além disso, a prova do arquivamento dos anexos se faz com a apresentação do instrumento principal, qual seja, o próprio Acordo Coletivo.
>
> Em suma, portanto, o motivo da acusação fiscal foi no sentido de que os Programas Próprios não seriam válidos em razão da ausência de assinatura, data da celebração, descrição das partes que celebraram o instrumento e arquivamento dos instrumentos no sindicato.
>
> (...)

Complemento com a informação de que, de fato, os programas próprios são textualmente citados e ratificados nos ACT, conforme se pode verificar nas cláusulas 3ª, 4ª, 5ª, 7ª e 8ª do "Acordo do Programa da Participação nos Resultados Santander (PPRS)", anexados aos autos (e.fls. 64/69) e Anexos.

Entendo comprovada a divergência para essa matéria, conforme análise levada a efeito no Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 2.ª Câmara da 2.ª Seção.

Decidiu-se no recorrido, que: "*Instrumentos que contêm cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo sejam previamente pactuados.*"

Distinta foi a solução do paradigma 1 (2302-003.586), apontando que: "*Para o incentivo à produtividade, é possível e as vezes até é preciso relegar a pormenorização, o detalhamento aos instrumentos empresariais internos, seja para se evitar a exposição das estratégias sigilosas, seja porque a individualização, setor a setor ou função a função, é demasiadamente extensa, principalmente em grandes empresas, que ostentam um quadro de dezenas de milhares de trabalhadores em inúmeras funções ou setores. O que se vedou foi a discricionariedade, o subjetivismo e a obscuridade.*"

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse mesmo sentido as conclusões do paradigma 2 (2401-003.142), conforme o seguinte trecho do voto condutor:

> Neste ponto, conforme se verifica do relatório fiscal transcrito, o primeiro argumento trazido pelo auditor é o de que as metas não foram estabelecidas no acordo mas, em instrumento em separado, não fazendo parte do acordo firmado com a comissão de empregados, motivo pelo qual estaria em desacordo com a Lei 10.101/00.
>
> Todavia, ao analisar os termos de referido acordo, vejo que o mesmo possui expressa indicação de que as partes iriam estabelecer um plano de metas com base nas avaliações individuais de cada um dos participantes.
>
> (...)
>
> Por tais motivos, não vejo como desconsiderar o plano de metas adotado pela recorrente e funcionários, já que o mesmo possui previsão expressa no acordo firmado, motivo pelo qual afasto tal imputação constante no relatório fiscal. (destaques da Recorrente)

Entendo presente a divergência suscitada, na medida em que, no recorrido, não foi acatado o procedimento de criar um plano de metas em documento apartado do acordo de PLR, noutro giro, nos paradigmas, prevaleceu a tese de que o inciso II do artigo 2º, da Lei 10.101/2000, admitiria a existência de planos para pagamento de PLR apartados do ACT.

Comprova-se assim, a presença de dissídio interpretativo que autoriza o conhecimento do recurso.

B.6 – Matéria - regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional - Admissibilidade

Trata-se, na espécie, de cláusula que prevê, em caráter excepcional, a possibilidade de revisão dos Acordos, relativamente às regras pactuadas no Programa Próprio de Gestão ("PPG"), conforme afirmado pela própria recorrente em sua peça recursal. Confira-se:

> **III.5 - Da Regularidade do Instrumento que Prevê a Revisão de Cláusulas em Caráter Excepcional**
>
> Outra questão abordada pelo acórdão recorrido é que a existência de cláusula, em caráter excepcional, que prevê a possibilidade de revisão das regras pactuadas no Programa Próprio de Gestão ("PPG"), evidenciaria, mais uma vez, a violação à Lei n° 10.1001/00, o que invalidaria a PLR paga pelo Recorrente aos seus empregados. Confira-se:
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Contudo, referido posicionamento não merece prosperar, na medida em que é contrário ao exposto no **acórdão paradigma nº 2401-004.987** (Doc. 11), no qual se entendeu que, desde que não acarrete quaisquer "mudanças de conteúdo", a previsão de revisão dos acordos celebrados não descaracteriza os pagamentos efetuados a título de PLR.
>
> (...)
>
> Não suficiente, repisa-se que a possibilidade de revisão foi objeto de negociação com o Sindicato, na medida em que os programas são anexos aos Acordos Coletivos, negociados e assinados pelos Sindicatos.
>
> (...)

A questão atinente à possibilidade de revisão dos Acordos, relativamente às regras pactuadas no Programa Próprio de Gestão, foi abordada na decisão recorrida dentro do bojo da discussão travada quanto à validade do Programa Próprio de Gestão e Programas Próprios Específicos, nos seguintes termos:

> (...)
>
> Além do aspecto formal, ao invés de legitimar o procedimento adotado pelo contribuinte, mostra que a PLR prevista nas convenções coletivas, nos acordos coletivos e nos programas próprios e de uma forma geral, toda a PLR do contribuinte, nada mais é do que uma verdadeira política remuneratória pura e simples, pelos motivos apontados e a seguir reproduzidos (fl. 1.145):
>
> > i) Não é possível vinculá-lo ao acordo coletivo que o "ratificou" como "instrumento integrante do acordo" por não constar dentre outros a data de elaboração, assinatura e identificação das partes;
> >
> > ii) Em sede de elegibilidade, não identifica quem seriam os ocupantes de cargos N 7 e acima, e já estabelece duas cláusulas de tratamento distinto: 1a.) para os "casos especiais" do item 8; e, 2a.) aos funcionários que participam de programas específicos, isto é, referem-se aos casos de admissão no curso do ano, afastamentos, critério de elegibilidade (estar em efetivo exercício em 31/12/2012 e em 31/12/2013), e os desligamentos por e sem justa causa, e a pedido.
> >
> > iii) No que tange às premissas básicas, define-se que o Programa está relacionado a metas de resultados. Estas metas serão:
> >
> > a) do banco - definidas anualmente, portanto, não constam do próprio Programa. Dessa forma, não se terá um "detalhamento posterior das metas", Ter-se-á a própria definição unilateral das metas, e absolutamente à margem da convenção coletiva e do acordo coletivo;
> >
> > b) das áreas - definidas em momento posterior, porquanto não constam do documento; e
> >
> > c) dos funcionários - definidas a partir das metas das áreas de atuação e acordadas entre gestor e funcionário.

DOCUMENTO VALIDADO

> iv) Contou com dispositivo prevendo a revisão das políticas descritas a qualquer momento pelas partes, levando-se em conta, entre outros, os seguintes:
>
> - Momento econômico, local ou internacional;
>
> - Legislação trabalhista, previdenciária e fiscal;
>
> - Convenção Coletiva do Trabalho;
>
> - Planos de negócios do Banco.
>
> A inserção do elemento de indeterminação e unilateralidade na relação das metas submeteu a PLR ao subjetivismo e individualismo, violando a Lei nº 10.101 de 2000.
>
> Concluindo, pelo exposto é indubitável que não houve o atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos, razão pela qual não merece reparo o acórdão recorrido.

Afirma a recorrente, que tal posicionamento seria contrário ao exposto no acórdão 2401-004.987 (apontado como paradigma). Justificando tal assertiva, são reproduzidos no Recurso da contribuinte a ementa e os seguintes trechos da referida decisão:

> (...)
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PREVISÃO DE REVISÃO DOS ACORDOS CELEBRADOS.
>
> Não há óbice que o acordo coletivo estabeleça, em caráter excepcional, devido a fatos supervenientes expressivos para as partes, a possibilidade de revisão de cláusulas ou a regulamentação de cláusulas antes não previstas, desde que não acarrete, se efetivamente implementada, mudanças de conteúdo a ponto de corromper efetivamente o instrumento original de negociação firmado, para fins da Lei nº 10.101, de 2000.
>
> (...)
>
> Voto
>
> (...)
>
> **a.3) Da revisão dos acordos celebrados**
>
> Segundo a Autoridade Fiscal, o fato dos Planos Próprios poderem ser reajustados, devido a fatos supervenientes, o que seria ilegal (fl. 1751):
>
> (...)
>
> Para a recorrente, não há qualquer impedimento legal para que os acordos celebrados possam ser posteriormente revistos.

DOCUMENTO VALIDADO

> Em que pese a acusação fiscal, veja-se que esta se encontra calcada única e exclusivamente na **possibilidade de revisão** prevista no Acordo Coletivo. Ora, alguma revisão foi realizada em qualquer dos acordos?
>
> Trata-se, evidentemente, de uma previsão excepcional, dando guarida, inclusive, ao direito dos trabalhadores de que toda e qualquer mudança deverá contar com a participação destes, impedindo arbitrariedades unilaterais.
>
> Dessa forma, estando a acusação fiscal absolutamente genérica, consubstanciada na mera possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo, deve a mesma ser afastada quanto ao ponto específico.
>
> (...)

Apesar do seguimento da matéria pelo Despacho de Admissibilidade proferido pela i.Presidente da Câmara, entendo que não se encontram presentes situações fáticas similares que demonstrem divergência de interpretação autorizativa de conhecimento do recurso relativamente à presente matéria.

A leitura atenta da decisão recorrida, revela que, a citação da cláusula que prevê a possibilidade de revisão das políticas constantes dos Programas se deu dentro de um rol de inconsistências apontadas pela autoridade recorrida, a qual, ao final, conclui ser indubitável que não houve o atendimento integral ao que dispõe a legislação (a Lei nº 10.101 de 2000), para que os pagamentos realizados a título de PLR assim fossem reconhecidos, razão pela qual, fpoi negado provimento ao Recurso Voluntário, quanto ao tema, uma vez que: "*A inserção do elemento de indeterminação e unilateralidade na relação das metas submeteu a PLR ao subjetivismo e individualismo, violando a Lei nº 10.101 de 2000*."

Entretanto, verifica-se que tal conclusão partiu do conjunto de motivos apontados pela autoridade julgadora, acima reproduzidos e enumerados de" i" a "IV". Portanto, a desconsideração dos instrumentos não partiu apenas do fato de conter cláusula que prevê a revisão em caráter excepcional, e sim, do conjunto de inconsistências (motivos) acima arrolados.

Situação distinta temos no paradigma, onde se afirma que: "...*estando a acusação fiscal absolutamente genérica, consubstanciada na mera possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo, deve a mesma ser afastada quanto ao ponto específico".* Oportuna a reprodução do seguinte extrato do paradigma:

> **Em que pese a acusação fiscal, veja-se que esta se encontra calcada única e exclusivamente na possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo**. Ora, alguma revisão foi realizada em qualquer dos acordos? Trata-se, evidentemente, de uma previsão excepcional, dando guarida, inclusive, ao direito dos trabalhadores de que toda e qualquer mudança deverá contar com a participação destes, impedindo arbitrariedades unilaterais.

DOCUMENTO VALIDADO

> Dessa forma, estando a acusação fiscal absolutamente genérica, consubstanciada na mera possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo, deve a mesma ser afastada quanto ao ponto específico. *(destaquei)*

O trecho acima destacado, demonstra claramente que a decisão do paradigma teve por fundamento o fato de que a acusação fiscal estaria **: *"...calcada única e exclusivamente na possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo."***

Situação bem distinta temos no recorrido, onde a decisão partiu de um conjunto de fatores concatenados, entre eles o fato de constar dos instrumentos previsão de revisão de cláusula em caráter excepcional, mas não única e exclusivamente como no paradigma, sendo que se concluiu pela desconformidade dos pagamentos, em decorrência da série de inconsistências apontadas, tomadas como um todo.

Verifica-se assim, não se tratar de situações similares, de forma que não é possível assegurar que a Turma julgadora da decisão paradigmática, à vista dos elementos específicos da decisão recorrida, chegaria a conclusão distinta.

Encaminho assim, pelo não conhecimento do recurso da Contribuinte, quanto à matéria: "regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional."

B – RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO - MÉRITO

Após o exame de admissibilidade procedido no presente julgamento, restaram as seguintes matérias para apreciação de mérito:

B.2 - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho;

B.3 - impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR;

B.4 - previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pago a título de PLR,

B.5 - validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho.

B.2 – Matéria - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho – Mérito

No que se refere aos pagamentos efetuados aos empregados a título de PLR, início o exame de mérito do Recurso Especial da contribuinte pelo presente tema (tempestividade dos acordos coletivos de trabalho), por entender que seu eventual não provimento seria prejudicial à análise meritória relativa às demais matérias, conforme será oportunamente demonstrado.

A questão atinente à tempestividade dos instrumentos firmados para efeito de pagamento de valores a título de PLR, sem inclusão na base de tributação das contribuições previdenciárias, foi apreciada alhures, quando do exame do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No apelo da Fazenda Nacional, foi questionado o provimento da parte do lançamento que versava sobre valores pagos com base nas CCT´s 2012/2013, os quais foram excluídos da base de cálculo pela decisão recorrida, nos termos do Voto Vencedor. Já o recurso da contribuinte, trata da parte do lançamento, mantida pela decisão recorrida, relativa a valores pagos com base no Acordo Coletivo de Trabalho, onde se decidiu que a celebração ocorrida no transcurso de tempo da implementação das metas seria violação ao disposto no artigo 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.101 de 2000.

Firme nos fundamentos explanados na análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional, entendo que, independentemente do instrumento que se utilize, o acordo deve ser pactuado/formalizado antes de o início do período a que se refere, devendo assim, ser negado provimento ao recurso da contribuinte, que versa sobre a mesma temática.

Foi demonstrado na decisão recorrida, que os Acordos Coletivos de Trabalho dos Programas da Participação nos Resultados Santander (vide e.fls. 64/67), no que se refere ao ano-base de 2012, foram celebrados em 28/06/2012, sendo que o início de vigência, conforme constante da "Cláusula Segunda", seria a data de 1º/01/2012, ou seja, os instrumentos foram assinados já no meio do período de aferição/data-base, relativos ao exercício de 2012, com vigência retroativa.

Cumpre repisar, que a finalidade da regra para fazer valer o benefício fiscal é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos ou observados para receber a participação previamente acordada, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, descaracterizando assim a natureza de PLR declarada no pagamento. Também já foi registrado, que apesar de informalmente divulgadas eventuais metas, não há certeza de que o instrumento seria firmado exatamente naqueles termos, pois justamente o acordo é que seria o meio adequado para tal garantia. Apenas com a efetiva assinatura é que são serão definidas, de forma irrefutável, as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos beneficiários a consciência de quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido. Destarte, em que pese os argumentos contrários da recorrente, entendo que os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos Acordos Coletivos de Trabalho não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes.

Pelo exposto e coerente com o que decidi quanto ao recurso da Fazenda Nacional, ratifico os fundamentos apresentados na apreciação de referido apelo e voto por negar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo, quanto à matéria: "tempestividade dos acordos coletivos de trabalho."

B.3 – Matéria - impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR – Mérito

DOCUMENTO VALIDADO

Afirma a recorrente que a Turma recorrida, ao analisar os pagamentos realizados no âmbito dos ACT, aduziu que as regras destes instrumentos não trazem "*nenhum critério para servir de incentivo à produtividade*". Assim, a partir das regras e metas estabelecidas nos ACT, concluiu aquela Turma, que os critérios utilizados pelas partes acordantes (isto é, o Recorrente, a Confederação, as Federações e os Sindicatos) não estimularam ou oportunizaram o incremento à produtividade dos empregados. Visando rediscutir a matéria, sustenta que: *"...**não cabe às Autoridades Fiscais a realização de qualquer juízo de valor sobre os critérios** eleitos pelas partes da negociação coletiva, competindo à Fiscalização tão somente a análise da clareza e objetividade destas regras (além dos demais requisitos objetivos previstos em lei).*"

O tema ora sob exame trata das regras atinentes aos Acordos Coletivos de Trabalho. Considerando a negativa de provimento do Recurso Especial da Contribuinte quanto à matéria objeto do tópico "B.2 - tempestividade dos acordos coletivos de trabalho", entendo que resta prejudicada a parte do recurso que versa sobre o presente tema, haja vista, ter sido analisada tese recursal mais abrangente, onde seu desprovimento implica prejudicialidade do exame de mérito do recurso quanto ao presente tema.

Como toda a verba paga a título de PLR com base nos ACT foi considerada tributável, pelo descumprimento dos requisitos de formalização do acordo antes do início do período de aferição, ainda que fosse dado provimento ao Recurso Especial da contribuinte, quanto à matéria "impossibilidade das autoridades lançadora e julgadora de criar juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR", o respectivo pagamento continuaria tributável, visto que o atendimento aos requisitos deve ser cumulativo e restou afastada a natureza de PLR devido à ausência de assinatura prévia.

Voto assim, por negar provimento ao recurso do sujeito passivo quanto à presente matéria.

B.4 – Matéria - previsão de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pagos a título de PLR - Mérito

Alega a contribuinte que, contrariamente ao entendimento expresso no recorrido, a previsão de pagamento mínimo, constante dos Acordos Coletivos de Trabalho, não desvirtuaria a PLR, tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, com a finalidade de assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador que tiver uma avaliação abaixo do esperado.

Também com relação a esta matéria, resta prejudicado seu exame de mérito, tendo em vista a negativa de provimento do Recurso Especial da Contribuinte quanto à matéria objeto do tópico B.2 (tempestividade dos acordos coletivos de trabalho), posto que o atendimento aos requisitos deve ser cumulativo. Mais uma vez o presente tema trata das regras atinentes aos Acordos Coletivos de Trabalho e como toda a verba paga a título de PLR com base nos ACT foi considerada tributável, ainda que fosse dado provimento ao Recurso, quanto à matéria "previsão

DOCUMENTO VALIDADO

de pagamento de valor fixo não desvirtua os valores pagos a título de PLR ", os pagamentos continuariam tributáveis, posto que o atendimento aos requisitos deve ser cumulativo e restou afastada a natureza de PLR devido à ausência de assinatura prévia.

Portanto, nego provimento ao recurso do sujeito passivo quanto à presente matéria.

B.5 – Matéria - validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho – Mérito

Em seu Recurso Especial, argumenta a contribuinte que os "Programas Próprios" seriam, na realidade, instrumentos de metas, relacionados no Anexo I dos Acordos Coletivos de Trabalho, os quais são aplicáveis às mais diversas áreas da instituição, onde são veiculadas as metas individuais e coletivas e demais critérios de aferição e pagamento, referentes à específica realidade de negócios de cada uma das áreas. Ratifica que teria havido pagamentos de PLR com base em apenas dois instrumentos (Convenção Coletiva e Acordo Coletivo e Programas Próprios), uma vez que tais programas seriam simples anexos dos Acordos Coletivos.

Temos novamente situação em que prejudicado o exame de mérito, devido à negativa de provimento do Recurso Especial da Contribuinte quanto à matéria objeto do tópico B.2 (tempestividade dos acordos coletivos de trabalho).

Considerando que os "Programas Próprios", segundo afirma a própria recorrente, seriam anexos dos Acordos Coletivos, como toda a verba paga a título de PLR com base nos ACT foi considerada tributável, ainda que fosse dado provimento ao Recurso, quanto à matéria "validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho", os pagamentos continuariam tributáveis, posto que o atendimento aos requisitos deve ser cumulativo e restou afastada a natureza de PLR devido à ausência de assinatura prévia.

Nesses termos, nego provimento ao recurso do sujeito passivo também no que se refere à matéria " validade dos programas próprios previstos nos acordos coletivos de trabalho".

Conclusão

Por todo o exposto, voto por: a) conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional; e b) conhecer parcialmente do Recurso Especial do sujeito passivo, não conhecendo das matérias: "impossibilidade de pagamento de participação nos lucros ou resultados aos administradores com base na lei 6.404/1976" e "regularidade do instrumento que prevê a revisão de cláusulas em caráter excepcional"; e na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS

DOCUMENTO VALIDADO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Declaração de voto

Congratulo o Ilustre Relator pelo sempre brilhante voto, o qual acompanhei no mérito, para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Manifesto-me nesta declaração a respeito do mérito discutido no recurso especial da Fazenda Nacional, especificamente em relação à questão envolvendo a pactuação prévia das CCTs 2012 e 2013.

Entendo necessário o presente esclarecimento haja vista que eu integrava o Colegiado que proferiu o acórdão recorrido nº 2201-005.314 e, na ocasião, fui designado para redigir o voto vencedor, o qual tratou justamente da regularidade dos programas de PLR estabelecidos pelas ditas CCTs, ao argumento de que ambas atendiam o requisito da pactuação prévia por não terem sido celebradas de forma retroativa, "*uma vez que foram assinadas apenas 1 mês após o período da respectiva vigência*".

Contudo, desde a data em que foi proferido o acórdão recorrido (06/08/2019), me deparei com diversos outros casos envolvendo CCTs de bancos e, ao analisar mais detidamente a questão, verifiquei que os períodos abrangidos por referidas CCTs, firmadas através da FEDERAÇÃO NACIONAL DOS BANCOS – FENABAN, de fato não coincidiam com aquele exposto nos respectivos instrumentos.

Isto porque, no caso dos autos, apesar das CCTs de 2012 e de 2013 tratarem que suas respectivas vigências seriam de 01/09/2012 a 31/08/2013 e de 01/09/2013 a 31/08/2014, respectivamente (fls. 50 e 59), ambas trouxeram regras que dispunham acerca da antecipação dos valores em até 10 dias após a assinatura da CCT tomando por referência o lucro líquido apurado ao final do primeiro semestre (já conhecido quando da assinatura). Esse ponto é de suma importância, pois, na prática, a CCT de 2012, assinada em 02/10/2012, estaria fundamentando pagamentos de antecipações de PLR com base em apurações já encerradas, vale dizer, no final de 06/2012. O mesmo ocorre para a CCT de 2013.

Consequentemente, observa-se que os acordos de PLR estabelecidos nas CCTs foram formalizados somente após transcorridos, no mínimo, nove meses dos respectivos períodos-base. Tal circunstância inviabiliza o cumprimento da regra de pactuação prévia, uma vez que os referidos acordos foram firmados já ao final do intervalo destinado à apuração da PLR e, inclusive, quando já se tinha conhecimento de um dos critérios que compunham a verba a ser distribuída: o lucro líquido do primeiro semestre.

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:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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.

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.

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.

Sendo assim, entendo que os acordos de PLR devem ser pactuados com antecedência ao período de aferição, de modo a transparecer de forma inequívoca aos empregados o esforço necessário que deve cumprir para fazer jus a verba previamente acordada.

Portanto, no caso dos autos, nítido que as verbas decorrentes dos acordos firmados nos CCTs de 2012 e 2013 não cumpriram a regra de pactuação prévia.

Com base no acima exposto, me reposicionei quanto ao tema envolvendo a pactuação prévia das CCTs firmadas pela FEBRABAN, de modo que, no presente caso, acompanhei o voto de mérito do relator para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional a fim de reformar o acórdão recorrido neste ponto e, assim, convergir com o meu entendimento atual sobre a matéria, já manifestado em outros acórdãos de minha relatoria (por exemplo, acórdãos nº 9202-011.409 e nº 9202-011.332).

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DOCUMENTO VALIDADO