



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720452/2023-63
ACÓRDÃO	2201-012.632 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGURO SAUDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2019 a 30/09/2019

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Uma vez confirmada a ocorrência da omissão alegada pelo Embargante, acolhem-se os embargos de declaração para sanear tal vício, mas sem efeitos infringentes, por não impactar a decisão proferida no acórdão embargado.

PREVALÊNCIA DO NEGOCIADO SOBRE A LEI TRABALHISTA. TRIBUTO. INDISPONÍVEL. NORMA NO TEMPO.

O §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não se refere ao tributo, pois indisponível pela autonomia da vontade das partes contratantes, como expressamente definido no inciso XXIX do art. 611-B da CLT, mas apenas aos interesses de terceiros passíveis de serem lícitamente atingidos pelo exercício do poder normativo dos particulares. Não sendo regra de direito tributário, não afasta definição de infração tributária. Além disso, não se trata de norma expressamente interpretativa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. NÃO OBSERVÂNCIA DO REGRAMENTO DA LEI Nº 10.101, DE 2000. EFEITOS.

A regra jurídica da alínea j do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, extrai seu fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá “conforme definido em lei”, como estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina

do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando o vício apontado nº acórdão nº 2201-012.021, de 05/02/2025, manter a decisão original de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração apresentados pelo contribuinte em 27/03/2025 (fl. 1117), em face do acórdão nº 2201-012.021 (fls. 1144/1160), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em sessão realizada em 05/02/2025, que restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2019 a 30/09/2019

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CONSEQUÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições. Caso em que constatada a inexistência de regras claras e objetivas na instituição dos ACT.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (relator) e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento integral ao recurso. Foi designada a Conselheira Luana Esteves Freitas para redigir o voto vencedor.

O contribuinte alegou, em breve síntese, a existência de **omissão quanto à prevalência do Acordo Coletivo sobre a legislação em relação à PLR.**

Os embargos foram admitidos em despacho do Presidente desta Turma (fls. 11207/11210), em 02/09/2025, nos seguintes termos:

Da leitura do inteiro teor do acórdão verifica-se que assiste razão ao recorrente.

Apesar de constar no relatório do acórdão menção à aplicação do art. 611-A da CLT, incluído pela Lei nº Lei nº 13.467/2017, ao caso dos autos, verifica-se que **a matéria não foi objeto de análise pelo colegiado, não sendo possível concluir acerca do posicionamento da turma julgadora em relação à matéria aventada.**

Assim, a alegação de omissão resta procedente.

Conclusão

Pelo exposto, com fundamento no art. 116, do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, dou seguimento aos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

Os Embargos são tempestivos, motivo pelo qual deles conheço.

O despacho de admissão (fls. 11207/11210) — com o qual estou de acordo — reconheceu a existência de:

(a) omissão quanto à prevalência do Acordo Coletivo sobre a legislação em relação à PLR

O embargante alega que o acórdão incorreu em omissão ao concluir que o Acordo coletivo que instituiu o PLR não atendeu aos critérios da Lei nº 12.101/2000, em relação às regras claras e objetivas. Argumenta que, ao entender nesse sentido, o acórdão desconsiderou que *“com o advento da Lei n.º 13.467/17, que incluiu o artigo 611-A na CLT, OS ACORDOS COLETIVOS PASSARAM A TER PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO, INCLUSIVE QUANTO ÀS DISPOSIÇÕES SOBRE O PPR”*.

Apresenta os seguintes argumentos adicionais:

8. Ou seja, esta c. Turma manteve as autuações porque, supostamente, a PLR paga aos colaboradores da SUL AMÉRICA está em desacordo com as exigências do artigo 2º, §1º, da Lei n.º 10.101/00 – apesar de os ACORDOS estabelecerem “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas”.

9. Ao chegar a essa conclusão, este c. Colegiado acabou desconsiderando que, com o advento da Lei n.º 13.467/17, que incluiu o artigo 611-A na CLT, OS ACORDOS COLETIVOS PASSARAM A TER PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO, INCLUSIVE QUANTO ÀS DISPOSIÇÕES SOBRE O PPR:

“Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre (...)

XV - participação nos lucros ou resultados da empresa.” (Grifou-se)

10. Acerca da supralegalidade do Acordo Coletivo, o e. jurista e Ministro do e. TST6 Caputo Bastos ensina que “Não se pode aqui (...) invocar o princípio tutelar (próprio ao Direito Individual) para negar validade a certo dispositivo ou diploma anteriormente celebrado na negociação coletiva”.

11. Aliás, o e. STF8 decidiu, no recente julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário n.º 1.121.633/GO, realizado em sede de Repercussão Geral, que as normas coletivas “devem ser interpretadas a partir do princípio da equivalência entre os negociantes, de modo que a autonomia coletiva não pode ser simplesmente substituída pela invocação do princípio protetivo (...), oriundos do direito individual do trabalho” 9 (grifou-se).

12. Naquela oportunidade, o e. Ministro Alexandre de Moraes deixou claro que “a invalidação automática de Acordos VIOLA DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS QUE GARANTIRAM AOS TRABALHADORES, ENQUANTO ENTES COLETIVOS REPRESENTADOS PELO RESPECTIVO SINDICATO, TRATAMENTO IGUALITÁRIO PERANTE O EMPREGADOR” (grifou-se).

13. Nesse mesmo sentido, o e. TST já teve o ensejo de entender que “um dos fundamentos motivadores da reforma trabalhista foi o fortalecimento da negociação coletiva. O artigo 611-A da CLT encerra um rol exemplificativo de temas que podem ser objeto de negociação ao dispor que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei” 10 (grifou-se).

14. Assim, considerando que os Autos combatidos neste Processo tiveram como alvo os valores creditados aos colaboradores da EMBARGANTE a título de PLR em 201911 (i. e., após a entrada em vigor do artigo 611-A da CLT), o fisco não pode “atropelar” os ACORDOS para concluir que as metas e objetivos negociados, implementados e avaliados pelas partes, com a participação da FEDERAÇÃO NACIONAL DOS SECURITÁRIOS, simplesmente não existem ou são excessivamente subjetivos.

15. A fim de reforçar os argumentos que já haviam sido deduzidos na Impugnação e no Recurso Voluntário, a SUL AMÉRICA apresentou parecer (fls. 11.124 a 11.143) elaborado pelo Professor Fábio Zambitte¹², que chamou atenção para o fato de que o fisco “não superou seu ônus argumentativo em desconsiderar norma coletiva com força supralegal” (grifou-se).

16. Isso porque, de acordo com o i. catedrático, o artigo 611-A da CLT “dá amparo a força supralegal das normas coletivas, incluindo o presente tema” (grifou-se – fl.

11.139). Por isso, “Se regras ‘claras e objetivas’ já permitiam perspectiva ampla em formulações particulares, NA ATUALIDADE, SOMENTE PODEM SER AFASTADAS EM SITUAÇÕES DE ABSOLUTA INCONGRUÊNCIA COM A NORMA LEGAL OU PATENTE TENTATIVA DE SONEGAÇÃO FISCAL” (grifou-se – fl. 11.139).

17. Nessa mesma linha, no julgamento do Recurso Voluntário apresentado no bojo do Processo n.º 19515.720118/2016-51 – muito semelhante ao interposto pela EMBARGANTE – a e. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri esclareceu que é defeso ao fisco “desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados”, afinal, (i) valorar o que são “regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas” e (ii) “pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica” 1314 (grifou-se) (...)

19. ENTRETANTO, COMO ADIANTADO, O V. ARESTO EMBARGADO NÃO ENFRENTOU A APLICAÇÃO DO ARTIGO 611-A DA CLT AO CASO CONCRETO, TAMPOUCO O ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO PELO E. SUPREMO EM REPERCUSSÃO GERAL SOBRE A MATÉRIA!

De fato, pela leitura do inteiro teor do acórdão embargado, verifica que não houve apreciação pelo colegiado, acerca da tese suscitada pelo embargante, de que o acordo coletivo pactuado tem prevalência sobre a Lei, nos termos do artigo 611-A da CLT, de modo que não poderia ser desqualificado as regras do acordo coletivo.

Entretanto, em que pese os argumentos apresentados pelo embargante, não comportam acolhimento.

Pela pertinência com o caso em análise e por concordar com os fundamentos adotados, utilizo como razões de decidir em relação aos tópicos em análise, as conclusões apontadas no Acórdão 2401-012.275 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em sessão

de 14/08/2025, de relatoria do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto:

Participação nos Lucros e Resultados. Retroação do art. 6º do art. 2º da Lei nº 10.101/00.

A empresa recorrente argumenta que o art. 2º, §6º, da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, determinaria que a autonomia da vontade das partes contratantes deve ser respeitada em detrimento do interesse do Fisco, devendo tal dispositivo ser observado por força do art. 106, II, a, do CTN.

De plano, destaque-se que o §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não afasta definição de infração tributária, não sendo regra de direito tributário, como a seguir será evidenciado a partir da análise da esfera de prevalência do negociado sobre o legislado. Logo, não se aplica o inciso II, alínea a, do art. 106 do CTN. De qualquer forma, também não se aplica o inciso I do art. 106 do CTN, eis que não se cogita de norma expressamente interpretativa, restando vetado o art. 37 da Lei nº 14.020, de 2020.

A prevalência do negociado pelos particulares sobre a lei trabalhista (CLT, art. 611 A, XV; e Tema STF nº 1.046) não tem o condão de afetar direitos insuscetíveis de negociação, como é o caso do tributo. Isso porque, o legislador asseverou expressamente no inciso XXIX do art. 611-B da CLT, incluído pela Lei nº 13.467, de 2017, que a supressão ou redução de tributos constitui-se em objeto ilícito de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho.

Os votos do Ministro Relator Gilmar Mendes e do Ministro Alexandre de Moraes no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.121.633 (Tema STF nº 1.046) evidenciam que, em face da conjugação dos arts. 611-A e 611-B da CLT, tributos não são disponíveis pelo exercício da autonomia privada dos particulares. Note-se que o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes é explícito ao afirmar que não se discutiu no ARE 1121633/GO a constitucionalidade dos arts. 611-A e 611-B da CLT, não cabendo ao presente colegiado declarar a inconstitucionalidade do inciso XXIX do art. 611-B da CLT (Súmula CARF nº 2; e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A).

Nesse contexto, impõe-se a constatação de que **o §6º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, não se refere ao tributo, pois indisponível pela autonomia da vontade das partes contratantes, como expressamente definido no inciso XXIX do art. 611-B da CLT, mas apenas aos interesses de terceiros passíveis de serem lícitamente atingidos pelo exercício do poder normativo dos particulares.**

O decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9202-010.569, de 19 de dezembro de 2022, não destoa do entendimento aqui esposado, pois a maioria dos conselheiros acompanhou a conselheira relatora tão somente pelas conclusões em razão de a maioria adotar o entendimento **“de a fiscalização possuir competência ampla para analisar as regras do PLR, sendo**

vedada a instituição de regras subjetivas”, transcrevo do voto da conselheira relatora com grifos e negritos constantes do original:

Essa liberdade negocial foi ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pela Reforma Trabalhista da Lei nº 13.467/17, valendo mencionar o art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa e também, recentemente, pela Lei nº 14.020/2020, que embora não seja aplicável ao caso – como destacado acima, passa a prever que “a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/00, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange à negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Neste sentido, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e, se for o caso, ratificada pelo sindicato.

O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade fixados pela própria empresa e ratificados pelos empregados, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte, podendo ainda serem aceitos critérios subjetivos desde que intrinsecamente relacionados com o exercício da função do trabalhador.

Da análise do relatório fiscal e tomando como base as conclusões do acórdão recorrido “no caso dos autos, verifica-se que há utilização de critérios subjetivos na avaliação das competências individuais, tais como:

"trabalho em equipe", " iniciativa", "compromisso com qualidade", "comunicação", o que, como vimos, contraria os requisitos exigidos pela legislação para as regras de PLR". Ora é possível observar que os critérios aplicados estão relacionados ao bom desempenho do colaborador no ambiente corporativo e, nestas condições, deve se entender como cumprido o requisito do art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/00 (dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas).

Vale destacar que o entendimento da maioria do Colegiado é no sentido de a fiscalização possuir competência ampla para analisar as regras do PLR, sendo vedada a instituição de regras subjetivas. Entretanto, considerando que no caso concreto o Relatório Fiscal não traz imputação específica no sentido de a "ausência de regras claras" estar diretamente relacionada/fundamentada com a aplicação de critérios objetivos, o Colegiado acompanhou essa relatora pelas conclusões.

Destarte, é ampla a competência da fiscalização para analisar as regras de plano de participação nos lucros ou resultados, detendo o poder-dever de verificar o cumprimento dos requisitos legais traçados na Lei nº 10.101, de 2000, dentre eles a exigência de constar dos instrumentos decorrentes da negociação regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas; poder-dever abrigado na alínea "j" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com fundamento de validade do art. 7º, XI, da Constituição, a determinar que a desvinculação da remuneração se dá "conforme definido em lei", como estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal ao fixar a tese de repercussão geral de que a natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação e decidir que, na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, houve a incidência da respectiva contribuição previdenciária sobre os valores percebidos antes da entrada em vigor desse ato normativo (RE 569.441, Tema STF nº 344). Como decorrência lógica do raciocínio adotado no julgamento do RE 569.441, a inobservância da regulamentação enseja igualmente a incidência da respectiva contribuição.

Diante disso, não há como se acolher os argumentos expostos pela embargante, de que o acordo coletivo deve ter prevalência sobre a legislação tributária, especialmente àquela que exige a fixação de regras claras e objetivas nos programas de PLR, para fins de não incidência de contribuição previdenciária.

Por conseguinte, uma vez que a Recorrente descumpriu o mandamento legal, que exige a fixação de regras claras e objetivas no Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, ajustadas previamente pelas partes envolvidas, deve ser mantida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos, razão pela qual irretocável o acórdão proferido pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher os embargos, **sem efeitos infringentes**, para, sanando o vício apontado nº acórdão nº 2201-012.021, de 05/02/2025, manter a decisão original de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas