



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720657/2022-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.533 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2024
Recorrente BANCO DO BRASIL SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PLR DESCUMPRIMENTO DE UM DOS REQUISITOS LEGAIS

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestral civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly. Designado para redigir o voto vencedor Sonia de Queiroz Accioly Manifestaram interesse em declarar voto Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 2.275/2.318) em face do V. Acórdão de e-fls. 2.210/2.265, que julgou improcedente a impugnação apresentada em autuação relacionada a pagamentos a título de “Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados”.

02- A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.***

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REGRA. TOTALIDADE DOS RENDIMENTOS PAGOS. EXCLUSÕES LEGAIS.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, com exceção, das verbas previstas no § 9º do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, que correspondem as exclusões legais arroladas exhaustivamente na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 – A autuação teve como infrações ao PLR a questão do acordo prévio, periodicidade dos pagamentos e a falta de regras claras e objetivas. Esse o relatório do necessário passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Em seu recurso o contribuinte trata inicialmente sobre os termos da fiscalização que autuou o contribuinte em razão de que os pagamentos teriam sido efetuados em mais de duas ocasiões durante o exercício, também autuou em decorrência em relação a regra de pactuação prévia, e de que todos os requisitos e condições deveriam estar redigidos no corpo do acordo firmado. Traz breves notas e esclarecimentos a respeito dos acordos coletivos e inicia sua impugnação à decisão recorrida tratando sobre o critério temporal dos pagamentos, justificando de forma objetiva de que se tratam de valores de diferenças; trata posteriormente da inexigibilidade da celebração do acordo coletivo antes do início do período aquisitivo, complementarmente trata da exigência prévia da aprovação pela administração federal; trata a posteriori sobre a clareza e objetividade das regras estabelecidas na negociação coletiva e complementa tratando sobre a continuidade dos programas e compreensão do pacto; fala sobre a natureza eventual de tais pagamentos, trata das contribuições ao Gilrat e outras entidades e sobre a revisão de ofício.

05 - O recurso é tempestivo e passo ao voto.

I - CRITÉRIO TEMPORAL DOS PAGAMENTOS (ART. 3º, §2º, DA LEI Nº 10.101/2000)

06 – Nesse ponto a fiscalização trata do tema da seguinte forma, *verbis*:

4.26. De fato, no referido Demonstrativo tem-se no ano de 2018 pagamentos a título de PLR nos meses de março, junho e setembro, de modo que ocorreram mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, com periodicidade inferior a um trimestre civil, restando demonstrado o descumprimento do requisito previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

07 – Diz o recorrente o seguinte em termos gerais sobre esse ponto dos pagamentos:

Embora o Recorrente tenha esclarecido, na sua impugnação, que os pagamentos realizados em junho foram motivados por simples acertos do montante de PLR devido a alguns empregados, em face de ocorrências pontuais e específicas, esclarecidas e comprovadas nos autos, a DRJ rejeitou a alegação – verbis:

(...) omissis

Primeiramente, é mister frisar que os ACERTOS foram pagos para entregar a parcela devida de participação nos lucros ao empregado, em conformidade com os critérios de distribuição pactuados, após constatada a ocorrência de evento que tenha motivado o recálculo da parcela.

Trata-se, portanto, de mero ajuste no valor pago, motivo pelo qual não se justifica considerá-lo pagamento autônomo e excedente ao limite estabelecido no art. 3º, §2º, indigitado, sob pena de se inibir e se desestimular a justa distribuição do resultado empresarial aos colaboradores.

08 – Por sua vez diz a decisão recorrida sobre tal ponto:

*4.34. Entretanto, tal argumentação não se sustenta; primeiro porque os **pagamentos de PLR de exercícios anteriores**, obviamente, pagamentos de PLR são; e, segundo, como já ressaltado, a periodicidade mínima imposta pelo legislador teve como objetivo garantir a caracterização da natureza dos pagamentos efetuados. Desta forma, uma vez constatado o desrespeito à referida exigência legal, resulta como consequência a descaracterização dos pagamentos efetuados a título de PLR, considerando os mesmos como de natureza remuneratória. (grifei)*

09 – No caso, avaliando os termos da defesa e do recurso contendo esclarecimentos de forma objetiva e de certos dados de determinados empregados, entendo plenamente justificado tais valores, e contrariamente à decisão recorrida que pelo visto entendeu que o PLR de exercícios anteriores seriam considerados como PLR a título de estabelecer a regra de 2 (dois) pagamentos no semestre. Ora, entendo que não é o caso, a regra vale na minha opinião para o PLR do exercício que está relacionado ao pagamento e não de exercícios que já se findaram, sendo que pelas razões apresentadas entendo plenamente justificadas as diferenças pagas aos empregados derivadas como do quadro identificado e esclarecido cada ponto em recurso.

MOTIVO DO PAGAMENTO	QTD
a. AÇÃO COLETIVA - ASSOCIAÇÃO DOS GERENTES	14
b. AÇÃO COLETIVA – SEEB LAGUNA SC	7
c. AÇÃO COLETIVA - SEEB PORTO ALEGRE RS	8
d. AJUSTE NO HISTÓRICO FUNCIONAL	1
e. DEMANDA JUDICIAL	35
f. ERRO NO EVT	1
g. BB SEGURIDADE APROVOU ELEVAR RO DA FUNÇÃO	2
h. RECLASSIFICAÇÃO DE AUSÊNCIAS – FALTA NÃO ABONADA PARA LS	1
i. RECLASSIFICAÇÃO DE AUSÊNCIAS – LS PARA L ACIDENTÁRIA	7
j. REVISÃO PLACAR ATB - CONEXÃO	4.013

10 – Às e-fls. 1.650 existe planilha em arquivo não paginável contendo a cada obreiro as revisões efetuadas ATB Conexão indicado e esclarecido em defesa se tratar de parcela variável contendo e-mail às e-fls. 2.196/2.197 tratando da revisão desses números.

11 – Às e-fls. 1.651/2.197 existe uma gama de documentos que comprovam, além de demandas judiciais outros *interna corporis* relacionados a revisão do PLR e para mim fica justificado tais pagamentos.

12 – Portanto, por entender que a PLR de exercícios anteriores não entram nessa regra como argumentou a decisão recorrida e pelo fato de que houve a comprovação de que tais valores significam o pagamento de meros ajustes derivados de decisão judicial ou até mesmo de erro de cálculos do PLR, dou provimento ao recurso nesse tópico.

II - INEXIGIBILIDADE DE CELEBRAÇÃO DO ACORDO COLETIVO ANTES DO INÍCIO DO PERÍODO AQUISITIVO

13 – Nesse tópico diz a decisão recorrida em parte do relatório e no voto, *verbis*:

2.87. Salaria que segundo a Fiscalização, as negociações coletivas de PLR deveriam estar concluídas antes do início do seu período de referência, em atenção à suposta exigência legal (itens “4.27” a “4.32” do Relatório Fiscal), o que não teria sido observado no presente caso, porquanto o acordo referente à participação nos lucros de 2018 fora assinado em 31/08/2018.

2.88. Alega que não há qualquer apontamento sobre o Acordo referente à participação nos lucros de 2017, formalizado em 13/10/2016, que acarretou os pagamentos realizados no 1º semestre de 2018 e, de acordo com o critério interpretativo da própria Auditoria, esse acordo estaria em conformidade com a exigência de previsibilidade e, assim, mesmo que prevaleça o critério interpretativo adotado pela Fiscalização, o que se cogita apenas para argumentar, a suposta infração alcançaria apenas o acordo firmado para o ano-base de 2018, uma vez que o acordo da PLR de 2017 foi assinado antes do início do período de referência.

(...)

Programa PLR Ano/Semestre	ACT	Data assinatura ACT	Data do crédito aos Funcionários
PLR 2017/2	ACT 2016/2017	13/10/2016	12/03/2018 ²
PLR 2018/1	ACT 2018/2019	31/08/2018	06/09/2018 ³

(...)

2.97. Argumenta que por cautela, caso seja mantido o lançamento, o que se cogita apenas para argumentar, requer-se, em caráter sucessivo, que a exação seja limitada aos valores do Acordo da PLR de 2018, uma vez que a negociação referente à participação nos lucros de 2017 não apresenta o suposto vício apontado no Auto de Infração.

(...)

4.41. Assim, o Impugnante também não nega que os acordos foram celebrados nas datas apontadas pela Fiscalização, ou seja, em datas

posteriores ao início do período de vigência. Entretanto, alega que não há fundamentação legal que embase o entendimento da Autoridade Fiscal, segundo o qual os instrumentos de negociação da PLR devem ser celebrados antes do período de aferição dos respectivos lucros e resultados. Enfatiza que a Lei n.º 10.101/2000 exige apenas que a PLR seja objeto de negociação entre empresa e empregados (art. 2.º, caput); e que dos instrumentos coletivos constem "regras claras e objetivas" quanto ao acordado (art. 2o, § 1º), sem qualquer outra exigência a respeito de critérios ou requisitos na formalização do pacto.

4.42. No entanto, a argumentação do Impugnante não se sustenta. Ora, se a Participação nos Lucros ou Resultados constitui instrumento de integração entre capital e trabalho, não faz sentido que os critérios de pagamento sejam estabelecidos após o período de apuração do lucro ou resultado ou mesmo no seu curso, como no caso em questão.

(...)

*4.44. Não há que se falar, portanto, em inexistência de norma estabelecendo a necessidade de pactuação prévia; norma existe, basta ver o critério contido no inciso II, § 1º, art. 2º da Lei 10.101/00: "programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**".*

4.46. O Impugnante, alega, ainda, ser impossível, no seu caso, a celebração de Acordos Coletivos antes do início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados, isto porque:

a) a Resolução CCE n.º 10, de 30.05.1995, determina que as empresas estatais federais devem submeter a sua proposta de PLR à aprovação pelo Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, com a avaliação das metas previamente pactuadas para o período, conforme dispõe o art. 4o.;

b) o Decreto n.º 3.735/2001 exige a manifestação pelo Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais-DEST para a aprovação da distribuição do lucro líquido de cada exercício (art. 2o, II); e, também incumbe ao Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão-MPOG a atribuição de aprovar os pedidos de participação dos empregados nos lucros e resultados das estatais federais (art. 1o, V, do Decreto n.º 3.735/2001); e

c) a própria Lei n.º 10.101/2000, no seu art. 5o, referenda às regulamentações supra, no sentido de condicionar a atuação dos gestores do Impugnante às diretrizes do seu controlador, de modo que a celebração dos seus acordos coletivos de PLR está condicionada à prévia aprovação, pela Administração-Acionista Controladora, de aspectos componentes da proposta.

4.47. Em relação a tais argumentos, cabe enfatizar que se o Impugnante, por ser uma empresa estatal de economia mista, está sujeito a todos esses controles apontados, que demandam tempo, obviamente, os processos de negociação coletiva que visem a implantação da PLR devem ser antecipados, de modo que todos estes controles sejam finalizados antes do início do período, tendo em vista que a legislação específica, no caso a Lei 10.101/2000, conforme acima demonstrado, exige que a pactuação deve se dar previamente ao início aquisitivo do direito ao recebimento do PLR. A empresa deve se adequar à Lei e não o contrário.

4.48. Ou seja, não houve qualquer impedimento, mesmo a existência de tais controles, ao cumprimento dos prazos, desde que tivessem sido tomadas as providências necessárias com a devida antecedência, razão pela qual não tem qualquer cabimento o Impugnante alegar que era impossível a pactuação previa, antes do início aquisitivo do direito ao recebimento do PLR .

14 – Nesse tópico, esse relator já adotou entendimento contrário, sendo que a decisão recorrida indica precedente de sua relatoria na época a respeito do tema, contudo, após detida análise do assunto tende a ser mais maleável apesar de entender que a regra trata-se de isenção.

15 – No caso estamos tratando apenas em relação ao acordo prévio da ACT 2018/2019 em que foi assinado em 31/08/2018 e o crédito aos empregados se deu no dia 06/09/2018.

16 – Parte da minha mudança de posicionamento foi em decorrência na prática, da análise de como se deu o desfecho das conversas entre empresa e sindicato, principalmente na esfera do mercado financeiro/setor bancário, sabemos que existem entidades dos trabalhadores muito fortes que conseguem cominar em greve quando não conseguem suas reivindicações e daí todos conseguimos perceber por se tratarem de partes antagônicas num processo de acordo que é bem possível que não haja tempo hábil para se fechar o acordo prévio ao exercício do PLR.

17 – No presente caso não houve questionamentos quanto ao acordo com o sindicato, mas apenas em relação aos órgãos de controladoria do Governo Federal. Nesse tópico, entendo como a decisão recorrida, pois penso que o órgão do Governo não se trata de um antagonista, no sentido sindical de querer prevalecer a todo custo os direitos dos trabalhadores, de acordo com suas obrigações institucionais, mas apenas de um órgão de controle.

18 – No caso concreto como posto pela decisão recorrida a CCT foi assinada durante o exercício no período aquisitivo de 2018 e não concordando com a interpretação dada pela decisão recorrida quanto a pactuação prévia no caso mudando meu posicionamento a respeito do tema nessa parte inclusive adoto como razões de decidir parte do voto do I. Conselheiro Rayd Santana Ferreira no Ac. 2401-007.306 *verbis*:

A autuada argumenta que a pactuação da PLR deve ser estabelecida de acordo com os detalhes de cada situação concreta (considerando as

circunstâncias do ramo econômico, as condições de mercado, a atuação dos sindicatos, a tradição do setor etc.) e que o momento ideal para celebração do acordo é aquele que, concomitantemente, permite a fixação das metas de modo factível e possibilita o seu cumprimento. Acrescenta que as negociações ocorrem durante o primeiro semestre e não no fim do ano anterior, pois nesta época elas não se mostrariam apropriadas e também devido às práticas sindicais adotadas no setor.

(...) omissis

Pois bem! Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

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

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior? – Nenhuma!!!

Sobre o tema, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênua para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão nº 2202-005.195. cujo adoto como razões de decidir:

“(...) Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "participação nos lucros" ou de "participação nos resultados", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"³ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁴. Para a doutrina jus trabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente

formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, verbi gratia, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecedência sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho. (...)

Em outras palavras, o verbete "pactuados previamente" está conectado unicamente com "programas de metas, resultados e prazos", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao caput, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado programas de metas, resultados e prazos já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição

efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc”

De mais a mais, frise-se ainda que os acordos de PLR ao longo do tempo são muito semelhantes quanto aos seus aspectos essenciais, o que permite sustentar que os empregados já estavam familiarizados com os seus critérios.

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

19 – Verifico que no presente caso o programa de metas foi informado com antecedência aos empregados como consta na impugnação às e-fls. 899/908 já tendo ideia do esforço necessário para se cumprir com as regras para obtenção da PLR e pelo fato da assinatura da CCT, apesar de próximo do primeiro pagamento, mas foi anterior entendendo por dar provimento ao recurso para afastar a obrigação quanto ao ajuste prévio.

III - CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS ESTABELECIDAS EM NEGOCIAÇÃO COLETIVA

20 – Diz a decisão recorrida nessa parte:

4.49. Uma outra questão apontada no Relatório Fiscal, é o fato de que, nos Acordos Coletivos de Trabalho que tratam do PLR, não constam regras claras e objetivas, como exige a lei 10.101/2000. Segue abaixo transcrição de trechos do Relatório Fiscal, onde a questão é abordada pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento. Extraí-se trechos do Relatório Fiscal quanto a questão.

4.45 A Lei nº 10.101/2000 determina, como já visto, 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. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro ou resultado auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Nesse quesito também foi desrespeitada a lei.

*4.47 Vê-se que a PLR dos empregados é composta de duas partes: módulo FENABAN e módulo BB, sendo que o módulo BB constitui-se de duas parcelas, uma fixa e outra variável. A parcela variável, por sua vez, está vinculada ao cumprimento do Acordo de Trabalho – ATB ou Conexão, que são sistemas/programas de avaliação conforme se depreende da leitura dos dispositivos transcritos acima. Entretanto, **nenhum desses programas integra o acordo coletivo em comento, tampouco os demais acordos coletivos. Não há como saber quais são os critérios e condições de avaliação do desempenho das dependências e dos funcionários. Não há qualquer comprovação de que houve a participação dos empregados na elaboração do ATB ou do Conexão.** Grifos do original*

21 – A recorrente cita precedentes do CARF a respeito do tema no que tange a desnecessidade de todas as informações estarem presentes no acordo e defende a desnecessidade de que tais informações estejam presentes no acordo coletivo.

22 - Nesse ponto em que pese os argumentos de defesa entendo que a decisão recorrida tem razão, deixar os sistemas de aferição fora do convencionado deixando ao talante do empregador através de meios paralelos fazer mudanças subjetivas e ao arrepio da Lei, descumprem o estabelecido pela lei 10.101/2000 uma vez que a exigência de regras claras e objetivas no corpo da convenção servem para resguardar os direitos dos empregados e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, inclusive numa eventual reclamação trabalhista.

23 – No mais adoto como razões de decidir os termos da decisão recorrida, *verbis*:

4.52. Não merecem acolhida as alegações do Impugnante.

4.53. Conforme o artigo 2º, parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000, tem-se que dos instrumentos decorrentes da negociação devem 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”.

4.54. Resta claro, assim, da leitura do dispositivo legal retro mencionado, que todas as regras referentes aos direitos dos segurados quanto à PPR deveriam constar do próprio instrumento (Acordo ou Convenção), fixando e determinando quais os direitos dos empregados e, ainda, incluindo os mecanismos de aferição do quanto pactuado.

4.55. Cabe observar, entretanto, que, conforme bem enfatizou a autoridade fiscal, ao se analisar os Acordos Coletivos em questão, notadamente as cláusulas terceira sexta, oitava, nona, décima - segunda e décima - terceira, verifica-se que a PLR dos empregados é composta de duas partes: módulo FENABAN e módulo BB, sendo que o módulo BB constitui-se de duas parcelas, uma fixa e outra variável.

4.56. *Verifica-se, ainda, que a parcela variável está vinculada ao cumprimento do Acordo de Trabalho - ATB ou Sinergia, que são os critérios e as condições de avaliação do desempenho dos empregados, que vão determinar o valor a ser pago a cada beneficiário, que não fazem parte dos Acordos Coletivos. Ou seja, os critérios e as condições de avaliação do desempenho dos empregados, que vão determinar o valor a ser pago a cada beneficiário, estão previstos em documentos apartados, diversos dos Acordos Coletivos. A impugnante reconhece tal fato, tanto é que grande parte da impugnação destina-se a explicar e explicitar tais sistemas/programas de avaliação, o que demonstra que somente com a análise dos Acordos Coletivos não é possível identificar quais seriam os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.*

4.57. *Deve ser enfatizado que a necessidade de **fixação de regras claras e objetivas, no corpo do acordo firmado**, para não incidência de contribuição previdenciária em face dos valores pagos a título de PRL, mostra-se alicerçada no ordenamento jurídico pátrio. Desta forma, não tem cabimento entender que documentos diversos do acordo coletivo, como ocorre no caso em questão, possam servir de amparo ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000.*

(...)

4.59. *Por outro lado, nada impedia, no caso em questão, que as regras de fixação de metas, inclusive os critérios e as condições de avaliação do desempenho dos empregados –que foram fixados de forma apartada no Acordo de Trabalho - ATB ou Sinergia- fizessem parte do próprio corpo dos Acordos Coletivos, com algumas adaptações talvez, visando o cumprimento dos requisitos legais.*

24 – Portanto, nesse ponto, entendo por negar provimento ao recurso da recorrente.

OUTROS QUESTIONAMENTOS: DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE FOLHA E DO GILRAT E OUTRAS ENTIDADES

25 – Nesse tópico em síntese o recorrente alega que os valores relativos ao PLR tem natureza jurídica de ganhos eventuais e portanto mesmo que haja o afastamento da PLR tais valores não podem ser tributados.

26 – Não é o caso, os valores de PLR não são eventuais, pois existe prévia pactuação com os empregados e portanto já existe uma previsão de ganho pelo obreiro cumprindo com as regras ali estabelecidas.

27 – Também não se trata de ganho eventual, pois se refere a valores derivados do trabalho do empregado para se chegar a determinado resultado, estando nitidamente vinculado ao trabalho não atrelado a eventualidade do direito do trabalho, portanto afastos tais argumentos.

28 – Em sede de julgamento colegiado, a autuação foi mantida em razão do descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestral civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

29 - Na deliberação, o relator restou vencido no entendimento do não descumprimento do §2, do art. 3 da Lei 10.101/2000. E também restou vencido no entendimento da ausência de regras claras e objetivas.

30 - Os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa e Thiago Buschinelli Sorrentino entenderam pela improcedência da alegação de atendimento ao requisito de pagamento oportuno dos valores a título de PLR, referentes ao período correto de apuração, porém efetuados em período posterior, em decorrência da necessidade de correção, determinada por alegadas decisões judiciais ou erros de cálculo, por falta de prova, na medida em que o recorrente não apresentou lista analítica de tais valores.

31 - Na deliberação, entendeu-se por maioria de votos que o requisito legal da pactuação prévia limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro, vencidos os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Alfredo Jorge Madeira Rosa.. A Conselheira Sonia de Queiroz Accioly declarará voto.

32 – Resumidamente, a autuação restou mantida pelo descumprimento do requisito legal relativo a uma periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo o pagamento de PLR como verba isentiva.

33 - Diante do exposto, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly – Redatora Designada

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

O Relator votou por acolher a defesa apresentada com relação à pactuação prévia, periodicidade, e afastar alegação relativa às regras claras e objetivas.

Antes de discorrer a respeito de cada um dos descumprimentos trazidos na autuação, relativamente ao PLR, acosto breves considerações a respeito da temática.

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF.RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os

adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica:

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma*. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Lins *apud* LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalho *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593, por ausência de critério da hipótese ou do conseqüente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo conseqüente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “*não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade*” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do

parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

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

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

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

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

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

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

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

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

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

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

impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

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

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

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

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

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

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torres *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o interprete tem por início o

texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres *apud* TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao

máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves *apud* ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. Fundamentos de Direito Tributário. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da

“continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

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

Vejamos, então, cada uma das alegações trazidas em sede recursal:

(a) descumprimento da regra de periodicidade dos pagamentos

A respeito da temática, ressalta-se que o §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, veda o pagamento em mais de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil, sem distinguir entre pagamento ou acerto/complemento.

O regramento legal não excetua espécies de pagamentos, como os ditos acertos, e o comando interpretativo impede que o aplicador da lei amplie ou restrinja seu alcance.

O Recorrente pede que, caso não seja acolhida sua argumentação de que os pagamentos de março e junho não descumprem o requisito legal, seja determinada a incidência tributária tão somente destes pagamentos violadores da regra de periodicidade prevista na lei.

A respeito do assunto, C. CSRF, no Acórdão 9202-008.248, de 22/10/2019, estabeleceu que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/11/2008

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Neste Acórdão decidiu-se que o descumprimento da periodicidade imposta pela lei macula todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR.

"Não obstante este Conselheiro já ter, no passado, acompanhado voto condutor no sentido indicado pelo paradigma, é dizer, admitindo-se a incidência somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei, melhor apreciando o tema, e em especial atentando-se para as razões de decidir do aresto vergastado, sou levado a admitir que o descumprimento da periodicidade imposta resulta em macular todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR. Mesmo porque, como bem assinalou aquele relator, admitindo-se que os pagamentos àquele título pudessem se dar "meio de acordo com a lei", estar-se-ia oportunizando que eventuais pagamentos de abono, prêmio, gratificação ou comissão pudessem estar sendo efetuados como se PLR fossem.

Ou seja, a periodicidade imposta pela lei tem como propósito garantir que a PLR não venha a substituir ou a complementar a remuneração devida ao empregado.

Em recente julgado desta Turma (Acórdão 9202-007.697, de 27/03/2019) , a então Relatora, aderindo ao voto do relator na Câmara baixa, firmou o entendimento de que "ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte". Confira-se:

Ou seja, da transcrição dos trechos muito bem delineados pelo julgador a quo, não se trata de mera diferença. Ademais, o legislador é claro quando descreve que no art. 3º que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Descabido nesse caso, qualquer interpretação de que as parcelas acima do limite legal, visa complementar.

Assim, ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade. Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restou descumprido o requisito da periodicidade assim como já apreciado pela Turma a quo.

Nesse mesmo sentido os julgados a seguir:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de

Contribuições Previdenciárias em relação a todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas em relação às parcelas excedentes. Acórdão 9202-008.081, de 20/8/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título. Acórdão 9202-007.875, de 22/5/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR. Acórdão 9202-007.663, de 26/3/19.

PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. VEDAÇÃO DE PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A TOTALIDADE DAS PARCELAS

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. Acórdão 9202-007.012, de 20/6/18

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance.

Á época do fato gerador, ainda não vigia o regramento hoje inserto no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissivo de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma.

E nem se diga que esta norma tem cunho meramente interpretativo.

Segundo prescreve o CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A respeito da temática, Leandro Paulsen lei interpretativa (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017) assinala que:

“Apesar da cláusula ‘em qualquer caso’, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou o entendimento anterior” (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

(...)

⇒ Lei interpretativa. A situação das leis interpretativas é a seguinte: a) constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas; b) se meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que nenhuma influência maior terão, senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes, se no seu texto constar aplicação retroativa à data da lei interpretada; c) esta retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada; d) somente subsistirá o preceito supostamente retroativo se a interpretação que der à lei anterior coincidir com a interpretação que lhe der o Judiciário; e) do contrário, havendo qualquer agravamento na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, o princípio da anterioridade comum ou especial no que diz respeito à criação e majoração de tributos.

(...)

“Expressamente interpretativa’, todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas” (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

A atual determinação inserida no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissiva de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalide exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, não esclarece o sentido do termo periodicidade, mas estabelece benefício ao contribuinte, na medida em que retira da incidência tributária apenas os pagamentos excedentes.

Desta forma, o §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002 não é aplicável a fatos geradores anteriores à lei que o estabeleceu, face a interpretação literal determinada pelo art. 111, do CTN, afastado entendimento de regramento interpretativo.

Neste sentido, e acolhidos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido e da Jurisprudência acima referida, cumpre considerar descumprimento o requisito legal que não permite pagamentos em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil, de forma a considerar a natureza salarial da totalidade das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultado no ano de 2018, seja relativamente ao PLR/2017 seja no que toca ao PLR 2018.

(b) celebração posterior ao início do exercício a que diziam respeito os lucros e resultados a serem distribuídos

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

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

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

Lei 10.101/2000

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020)

Diferentemente da situação referida no tópico anterior, entende-se que o regramento inserto no §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000 tem caráter interpretativo.

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

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado e assinado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

A interpretação do R. Acórdão Recorrido mostra-se contextual e foge aos contornos do art 111, do CTN.

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

Lei 10.101/2000

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

De acordo com o Relato Fiscal, o ajuste foi pago após firmado.

O Acórdão recorrido assinala que o §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000 não pode ser aplicada ao caso, na medida em que o fato gerador é anterior ao dispositivo normativo.

Entretanto, o regramento inserido na Lei 10.101/2000, pela 14.020, de 2020, tem cunho meramente interpretativo, situação excepcional de aplicação retroativa.

Mesmo que não se entenda que a expressão “previamente” teve interpretação legislativa no §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, observa-se que a determinação de que a celebração dos ajustes de negociação ocorram antes do exercício objeto de pagamento não fora inserido na lei e decorre de interpretação contextual, vedada pelo legislador para as normas isentivas, nos termos do art. 111, II, do CTN.

Desta forma, seja por entender que a Lei 10.101/2000 não impõe que os ajustes sejam celebrados antes do início do exercício fiscal, e que entendimento neste sentido contraria o art. 111, II, do CTN, que determina a interpretação literal das normas isentivas; seja por verificar que os pagamentos efetivamente ocorreram após as negociações, possibilitando o conhecimento do quanto ajustado às partes, cumpre reconhecer as alegações do Recorrente nesta temática, apenas no que toca ao cumprimento do requisito da pactuação prévia dos termos negociados.

Cumpra acolher as alegações do Recorrente, apenas no que toca ao cumprimento do requisito da pactuação prévia do PLR/2018.

No que toca à alegação de ser impossível, no seu caso, a celebração de Acordos Coletivos antes do início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados, cumpre ressaltar que se o Recorrente está sujeito a controles que demandam tempo, os processos de negociação coletiva da PLR devem ser antecipados, de modo que todos estes controles sejam finalizados antes do início do período. A legislação não excetua ou confere condições especiais às empresas estatais, sendo certo que a empresa deve se adequar à Lei e não o contrário:

(c) falta de regras claras e objetivas

De fato, examinando de forma acurada os Acordos Coletivos e a documentação juntada na instrução processual, observa-se que as regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição, metas, resultados e prazos encontram-se descritas suficientemente nas IN 268-1 e IN 914-1, instrumentos inseridos na cláusula 13ª dos Acordos Coletivos de Trabalho que tratam das PLR, vinculados que foram estes ao cumprimento do Acordo de Trabalho - ATB ou Sinergia.

Estes documentos compõem os Acordos Coletivos relativos ao pagamento de PLR, e, portanto, integram os termos de negociação.

Efetivamente, a leitura dos normativos do Sinergia, especialmente a IN 914-1, trazem todos os regramentos de direito substancial e adjetivo, metodologia de avaliação, prazos, mecanismos de aferição e demais requisitos legais.

A negociação resultou em Acordos Coletivos de Trabalho regularmente celebrados .

Alegar que as metas e objetivos estratégicos foram fixados unilateralmente pelo Recorrente no Sinergia e que este não poderia ser utilizado com essa finalidade, não se mostra coerente com o Acordo Coletivo firmado, que expressamente acolheu os regramentos do Sinergia para pagamento de PLR, com a devida participação sindical.

Ademais, esse exame subjetivo não se encontra no contexto legal isentivo, e a determinação da sua comprovação foge aos contornos da interpretação literal da lei, determinada pelo art. 111, do CTN.

Com razão, portanto, o Recorrente nesse aspecto.

Entretanto, observa-se que o descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta, como se observa dos Acórdãos (9202.101.017, 9202-009.918, 9202-010.178), com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

(...).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos a título de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre manter a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

Declaração de Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento em relação à negociação prévia. Consta do Termo de Verificação Fiscal:

4.33 No caso em tela, verifica-se que os Acordos Coletivos de Trabalho que tratam da PLR, arrolados nas alíneas “c” e “d” do item 4.15, possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Concernente à PLR relativa ao primeiro semestre de 2018, os Acordos Coletivos que dela tratam só foram assinados em 31/08/2018, ou seja, quando já findo o semestre em questão.

4.34 Assim, vê-se claramente que os empregados durante todo o primeiro semestre do ano de 2018, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento do benefício foram estabelecidos posteriormente, em 31/08/2018, isto é, dois meses após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

Nota-se claramente que os empregados durante todo o período relativo em que deveriam trabalhar para alcançar os resultados que lhes proporcionariam o recebimento da verba a título de Participação em Lucros ou Resultados (PLR) desconheciam completamente as regras ou metas que deveriam atender para fazer jus ao seu recebimento; o estabelecimento de critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos após o final do período a que se referiam.

A meu ver resta configurada nítida ausência de prévia negociação, ao arrepio da lei, que determina expressamente que o pagamento da PLR está condicionado ao estabelecimento de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ora, deve-se ter em mente que o objetivo da PLR é incentivar a produtividade mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo a eles o fruto de todo esse esforço, de modo que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno.

Há que se considerar ainda que o empregado, para recebimento da PLR, deve atender a condições a ele impostas, de forma que nada mais óbvio do que a necessidade de conhecimento prévio de quais são essas condições, as ‘regras do jogo’, a fim de não ter seu direito prejudicado, pelo contrário, ser estimulado a alcançar as metas por meio de seu esforço, sendo essencial para tal o conhecimento prévio dessas condições.

Por assinatura prévia, entendo que esta deva se dar antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados a serem pagos como PLR; só assim os empregados poderiam saber o que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento da PLR, e haver assim incentivo à produtividade, conforme estabelecido na legislação, constituindo-se no objetivo maior do programa.

Alegações no sentido de que as condições previstas nos Acordos Coletivos seriam semelhantes àsquelas estabelecidas em períodos anteriores não socorrem o recorrente, visto que não há nada que impediria que as regras pudessem ser mudadas, de forma que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas; a

forma de se ter esse conhecimento é a assinatura prévia das regras estabelecidas em acordos, entendendo-se por prévia se assinada antes do período aquisitivo.

Cabe frisar que essa matéria tem sido objeto de muitos debates no âmbito deste Conselho e, no mesmo sentido deste voto, em recente decisão datada de 21 de março de 2023, Acórdão 9202-010.620, de relatoria do Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, este em seu voto vencedor assim se manifestou:

Em linhas gerais, a relatora advoga a tese de que o acordo de PLR poderia ser assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, já que haveria nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente, como teria ocorrido no presente caso concreto, onde haveria a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Não vejo dessa forma.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas.

Tenho posicionamento firme no sentido de que o acordo para pagamento da PLR, tal como prevista em lei, precisa ser inequivocamente pactuado antes de o início do período de aferição ao qual se relaciona dita participação, sob pena de ter-se por desvirtuado o instrumento que tem por objetivo, também, o incentivo à produtividade.

Cumprir destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

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 prêmios pelo atingimento de determinadas metas ou pelo cumprimento de determinadas regras.

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 empresa, 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 !

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 acerca 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.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Confira-se:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/941, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da

sociedade. E é importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador, pelo seu esforço, de parte da riqueza que ajudou a produzir na sociedade. São repasses de ganhos de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa riqueza produzida é que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confira-se:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o objetivo que se espera do instrumento, que aqui ousou chamar de "mediato". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do esperado crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira da empresa como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O objetivo, esse aqui "imediate", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias.

Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma negociação entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o plus que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a ideia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o meio, se por metas corporativas (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade), ou se por metas individuais/coletivas (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio pelo atingimento de metas.

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do caput do artigo 1º e inciso I (índice de lucratividade) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o plus do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.³

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, exclusivamente, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

Cumpra-se 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 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.

Perceba-se, assim, que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

1 - pactuados previamente a quem? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração?

2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio?

3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração? Pode ser celebrado após o início do período?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

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 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 aferição.

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.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem: Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração e, por óbvio, antes do período a que se referem as metas, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que não estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. Acórdão 9202- 006.674, de 17.04.2018.

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. Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.

Por fim, perceba-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser somente esse o viés empregado, mas ainda sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Entendo que a instituição do programa de PLR deve ser anterior ao período a ser considerado na apuração do lucro ou resultado, pois só assim pode-se falar em incentivo à produtividade (art. 1º da Lei nº 10.101/2000). A assinatura do acordo depois que as metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos não satisfazem o objeto maior da lei.

Nesse mesmo sentido, transcrevo entendimento constante de voto vencedor proferido pelo Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, no Acórdão 2202-006.086, julgado por esta Turma em 4 de março de 2020:

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. (grifei)

Incentivo à produtividade é sempre prévio à sua obtenção, nunca posterior. Primeiro você indica ao empregado quais são os parâmetros para a obtenção do benefício financeiro para, então, cada um assumir a postura que entenda devida para alcançar, ou não, o ganho efetivo. Por isso o entendimento divergente da Turma quanto à necessidade de que os Acordos Coletivos e mesmo os Acordos Particulares firmados para o recebimento da PLR sejam prévios ao período a que se referem.

Assim, à luz da legislação vigente à época dos fatos gerados, por ter sido pago valor sob a denominação de PLR mas em desconformidade como o que dispõe o inciso II do § 1º da Lei nº 10.101, de 2000, deve ser mantido o lançamento, pois nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art.28.(...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei,exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva