



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.720708/2012-80
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-008.249 – 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIBANCO CORRETORA DE VALORES MOBILIÁRIOS E CÂMBIO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. EXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONSTATADA.

É possível a identificação da divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente quando, em contextos fáticos similares, são adotados posicionamentos distintos pelos acórdãos paradigmas e pelo acórdão recorrido.

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.

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.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).(Súmula CARF nº 119).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna conforme a Súmula CARF nº 119, e os conselheiros Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo- Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2402-004.322, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 7 de outubro de 2014, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 680:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. SUBSTITUIÇÃO DE PARCELA SALARIAL.

Uma vez descumprida a regra da periodicidade expressamente prevista na Lei nº 10.101/00 os valores devem ser considerados parcela de natureza remuneratória, sem prejuízo dos pagamentos realizados nos ditames da lei. A ausência de regras claras e objetivas não permite ser presumida, devendo o Agente Fiscal proceder a análise das disposições expressamente consignadas nos instrumentos de negociação. A imposição de requisitos diversos daqueles expressamente descritos na legislação aplicável não justifica a descaracterização da natureza dos pagamentos de PLR realizados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

No que se refere ao recurso especial, **fls. 757 e seguintes**, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 770 e seguintes, para rediscutir as matérias a seguir: **a) tributação dos valores pagos a título de PLR sem observância da periodicidade mínima estabelecida na Lei 10.101/2000; b) impossibilidade de exclusão da tributação dos valores pagos a título de PLR sem a existência de acordo prévio ao exercício; e c) aplicação da multa (retroatividade benigna).**

Em seu **recurso, aduz a Fazenda Nacional**, em síntese, que:

a - cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se o contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba que denomina como “participação nos lucros”;

b - diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados;

c - a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;

*d - restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição, haja vista **ausência de acordo formalizado previamente** à sua **vigência** (exemplo: acordo assinado em 18/08/2008 para o período de vigência de 01/2008 a 12/2009);*

e - veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

f - caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;

g - pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de periodicidade e de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91, o que se verificou nos autos;

h - o acórdão recorrido desrespeitou os arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 10.101/2000 e artigo 28, §9º, da Lei n.º 8.212/91, pelo que merece a devida reforma.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, fls. 878 e seguintes, alegando, em suma:

a - o recurso especial não deve ser conhecido, uma vez que não há divergência entre o precedente eleito pela Recorrente com o Acórdão Recorrido;

b - tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma incontroversamente convergem no sentido de que o intervalo semestral e/ou o limite de duas vezes ao ano previsto na Lei 10.101/2000 deve ser respeitado;

c - ausente a similitude fática entre os casos, pois nos planos dos Recorridos, incontroversamente, havia previsão e atendiam a semestralidade, em observância à lei, já o paradigma não;

d - o pagamento da imensa maioria dos empregados respeitou a periodicidade e a previsão no acordo;

e - os valores eventualmente pagos acima da periodicidade fixada em lei decorrem de mero ajuste e da compatibilização entre os instrumentos que fundamentaram os pagamentos de PLR e de mero ajuste entre eles;

f - o não atendimento ao interregno previsto na legislação, mas que foi negociado entre as partes não poderia descaracterizar por completo os pagamentos realizados pelos Recorridos, como pretende a Recorrente;

g - no que se refere à data de assinatura do acordo, não se constata a existência de divergência jurisprudencial entre os paradigmas apontados e o acórdão recorrido;

h - quanto ao mérito, cumpre notar que, ao longo do período de apuração (semestral), as informações sobre o regramento já eram conhecidas, tanto pela publicidade da negociação como, principalmente, pela repetição do regramento em acordos anteriores e subsequentes;

i - mesmo que assim não o fosse, as convenções e acordos anteriores permanecem válidos até que sejam modificados;

j - com relação à multa, diante da inexistência de previsão de multa de ofício na legislação previdenciária, os percentuais de multa aplicáveis ao caso, no pior dos cenários, se limitam ao patamar de 20% previsto na legislação;

k - merece ser mantido o acórdão recorrido.

Conforme constam dos autos, o presente processo foi parcialmente desmembrado para o PAF 16327.720504/2017-53, tendo em vista a inclusão de **parte dos débitos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)**, instituído pela MP nº 783/2017.

A parte incluída em parcelamento refere-se à parte mantida pela decisão *a quo*, incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre **os valores pagos a título de PLR excedentes a periodicidade prevista na Lei 10.101/2000, bem como a discussão da retroatividade benigna da multa incidente apenas sobre tal montante.**

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

1. Do conhecimento

O presente processo trata do **AIOP nº 61.025.624-4** (fls. 332 a 338), consolidado em 04/06/2012, com ciência em 06/06/2012, no valor de **R\$ 4.150.049,44**, abrangendo o período de FEV/2009 a MAI/2009 e referente a contribuição previdenciária de EMPRESA e SAT/RAT e **AIOP nº 51.025.625-2** (fls. 339 a 340), consolidado em 04/06/2012, com ciência em 06/06/2012, no valor de **R\$ 476.814,19**, abrangendo o período de FEV/2009 a MAI/2009 e referente a contribuição de TERCEIROS, foram lavrados em desfavor do contribuinte UNIBANCO CORRETORA DE VALORES MOBILIÁRIOS E CAMBIO S.A., CNPJ nº 89.560.460/0001-88, *em decorrência de pagamento s efetuados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados - PLR ” em desacordo com a legislação específica*, conforme está detalhado no Relatório Fiscal anexado às fls. 346 a 366.

Em sede de Recurso Voluntário, Acórdão nº 2402-004.322 do CARF deu **provimento parcial para exclusão do lançamento dos valores pagos de acordo com a periodicidade exigida pela Lei nº 10.101/01**. Com relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, **determinou-se a adequação ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, caso mais benéfica.**

Conforme anteriormente narrado, contra o acórdão referido foi interposto Recurso Especial pela PGFN, que buscou a rediscussão sobre a **impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem observância da periodicidade mínima e sem a existência de acordo prévio ao exercício**, bem como sobre a **multa pelo descumprimento de obrigação acessória em que há lançamento decorrente do inadimplemento da obrigação principal.**

Considerando a informação acerca da existência de parcelamento parcial dos débitos, cabe salientar que se encontra em discussão a parte não incluída no PERT, pois a Contribuinte parcelou apenas o débito mantido quando do julgamento do Recurso Voluntário. Assim, como o recurso da Fazenda, devido ao interesse recursal, tem como objeto apenas a parte na qual foi sucumbente, não há coincidência entre a matéria a ser rediscutida e a matéria parcelada (definitiva no âmbito administrativo).

No que se refere a cognoscibilidade, sustenta a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, considerando a ausência de comprovação da divergência jurisprudencial, pois *tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma incontestavelmente convergem no sentido de que o intervalo semestral e/ou o limite de duas vezes ao ano previsto na Lei 10.101/2000 deve ser respeitado.*

Ademais, alega a Recorrida, dentre outros argumentos, a ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido.

Para a análise da divergência jurisprudencial, bem como da similitude fática, faz-se necessário comparar o acórdão recorrido e os paradigmas.

Sobre PLR, restou assim consignado na decisão vergastada:

Prescreve o §2º, do art. 3º da Lei nº 10.101/00 (na redação que vigia na época dos fatos) que é vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou em mais de duas vezes no mesmo ano.

O posicionamento dessa Turma de Julgamento (PAF 19740.000622/200868, Relator Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 12/03/2012), acompanhado também por julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (PAF nº 35366.001448/200507, Relator Gustavo Lian Haddad, Sessão de 06/05/2014), é no sentido de que os pagamentos de PLR realizados em desconformidade com os limites legais acima estabelecidos devem ser desconsiderados, sem prejuízo, contudo, dos pagamentos adequados.

Ao analisar as disposições contidas nos Acordos de PLR, mais especificamente os Anexos “II” e “III” do Plano de Participação nos Resultados anos-base 2008/2009 (fls. 127 e 129), consta a regra de “pagamento semestral, tendo como prazo máximo para pagamento de cada semestre os meses de setembro do ano-base e março do ano subsequente ao do exercício apurado.”

No caso em tela, os pagamentos atuados referem-se aos seguintes períodos: 02, 03 e 05/2009 (apuração de resultados da PLR 2º semestre de 2008).

Assim, de antemão, é possível concluir que os pagamentos realizados no mês 05/2009 estão em desconformidade com as disposições acordadas e, conseqüentemente, não podem ser considerados como adequados à Lei nº 10.101/00.

Para os demais pagamentos, a indicação dos períodos atuados, por si só, não possibilita averiguar se cada um dos beneficiários efetivamente recebeu mais de dois pagamentos de PLR no mesmo ano e/ou se tais pagamentos deixaram de observar o intervalo mínimo de seis meses. (...).

Assim, em linha com o disposto no §2º, do art. 3º da Lei nº 10.101/00, o crédito tributário relativo aos pagamentos de PLR realizados em periodicidade inferior a semestralidade ou em mais de duas vezes no mesmo ano (destacados com “x” nas tabelas acima) devem ser mantidos no lançamento, diferentemente do crédito relativo aos demais pagamentos de PLR realizados pelas Recorrentes (destacados com “OK” nas tabelas acima). (...).

Portanto, acolho o argumento das Recorrentes para *que apenas o crédito tributário relativo aos pagamentos realizados em desconformidade com a legislação seja mantido no lançamento.*

Sobre a periodicidade, o acórdão paradigma (Acórdão nº 2401-01.619 da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária) assim dispõe:

Verifica-se, assim, que, ao repassar a verba aos trabalhadores em seis parcelas, a recorrente atropelou o § 2. acima transcrito.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. (...).

A única conclusão possível é a de que, tendo havido o pagamento em desrespeito à Lei 10.101/2000, a verba deve ser considerada salário-de-contribuição, tendo o Fisco demonstrado acerto em seu proceder.

Pelos trechos mencionados, observa-se a existência de entendimentos divergentes, pois a decisão recorrida manteve parcialmente a incidência das contribuições sobre as parcelas excedentes à periodicidade legal e, por outro lado, o paradigma indicado manteve na integralidade a exigência.

Assim, embora o paradigma refira-se a seis parcelas, tal diferença fática é meramente acidental, o que não impossibilita a identificação da divergência suscitada, razão pela qual mantenho a admissibilidade monocrática do Recurso Especial interposto.

No tocante às negociações prévias dos acordos de PLR, assim restou assentado no acórdão vergastado:

A não taxatividade do §1º importa assumir que a necessidade de prévia pactuação dos termos não é um comando, mas uma faculdade. Entender o contrário seria instituir novas obrigações para fruição do benefício ao arrepio da lei, o que vai de encontro ao princípio da estrita legalidade.

Nada obsta, assim, que o acordo coletivo seja formalizado durante o próprio exercício que destina afetar, pois apenas institui a metodologia de apuração do quantum devido a cada empregado a título de participação nos lucros. Ao contrário, que a legislação não admite é que tal paga suceda o pagamento do mesmo.

No caso em tela, os valores atuados nos períodos de 02, 03 e 05/2009 estão vinculados ao Acordo assinado em 18/08/2008 (fls. 124).

O Acórdão paradigma n.º 2401-00.276, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, de forma distinta analisou a matéria, como segue:

Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.

Ainda que a recorrente alegue que a as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Nota-se que, enquanto o acórdão recorrido considera o recebimento do pagamento como limite para a assinatura do acordo, o paradigma considera o início do exercício, em clara divergência jurisprudencial.

A respeito da multa aplicada, mantenho integralmente o Despacho de Admissibilidade.

Portanto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

2. Do mérito

Quanto ao mérito, cabe destacar que a controvérsia refere-se aos aspectos da PLR relativos à **periodicidade** e ao **acordo prévio**.

Para a análise do primeiro aspecto, cabe perquirir se o pagamento superior à periodicidade legal é apto a ensejar a descaracterização de todos os pagamentos relativos à PLR ou apenas dos pagamentos que extrapolaram a periodicidade.

Constantes são as discussões em várias Turmas do CARF a respeito das regras dispostas na Lei 10.101/2000, tendo em vista a existência de conceitos indeterminados e regras abertas em uma lei que tem como finalidade a regulação da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, conforme consta em seu artigo primeiro.

Assim, faz-se necessário mencionar o dispositivo vigente à época que trata da periodicidade, como segue:

Art.3.º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§2.º É vedado o 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.

Com a interpretação da regra mencionada, entendo que havendo pagamentos que extrapolem o limite legal, não se pode tributar a totalidade da PLR, mas apenas os pagamentos violadores da regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil. A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições. (CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 20601.025, Sessão de 02/07/2008).

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,

SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Tal entendimento parte de uma interpretação literal da norma, com fundamento no art. 111 do Código Tributário Nacional, pois o art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 é claro ao afirmar que “**é vedado o pagamento**” em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Desse modo, por ser uma regra de isenção, não vislumbro a possibilidade de aplicar uma interpretação extensiva para descaracterizar o plano como um todo, em lugar de descaracterizar as parcelas expressamente vedadas.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda, nesse ponto.

No que se refere ao **segundo aspecto** a ser avaliado, **antecedência do acordo**, a Lei 10.101/2000 não estipula um marco temporal específico, razão pela qual abre margem ao intérprete para, dentro de uma análise casuística, de forma razoável, aferir o cumprimento da finalidade trazida pela norma ao estabelecer a necessidade de que o acordo seja prévio.

O meu entendimento converge com o disposto no acórdão recorrido, nos termos seguintes:

Nada obsta, assim, que o acordo coletivo seja formalizado durante o próprio exercício que destina afetar, pois apenas institui a metodologia de apuração do quantum devido a cada empregado a título de participação nos lucros. Ao contrário, que a legislação não admite é que tal paga suceda o pagamento do mesmo.

No caso em tela, os valores auferidos nos períodos de 07, 08, 09 e 10/2007 e 01, 02, 03/2008 estão vinculados ao Acordo assinado em 22/03/2007 (fls. 115).. Já os períodos de 08, 09 e 11/2008 e 02, 03 e 05/2009 estão vinculados ao Acordo assinado em 18/08/2008 (fls. 124).

Assim a formalização das condições e critérios que servem para instruir a distribuição do PLR ocorreu no decorrer do próprio exercício a que se referiam, prática que, à luz do entendimento dessa Turma de Julgamento (PAF nº 13896.002986/201047, Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Sessão de 15/08/2012 e PAF nº 19515.000524/200975, Conselheiro Thiago Tabora Simões, Sessão de 13/03/2013), entendimento também adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (PAF nº 14485.000329/200764, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 29 de janeiro de 2013), atende à Lei 10.101/00.

Ademais, os critérios válidos para a distribuição da PLR relativa aos anos-base 2006/2007 são, na sua essência, os mesmos aplicáveis à distribuição de PLR relativa aos anos-base 2008/2009, do que é possível extrair que a data de assinatura dos Acordos não era fator determinante para que os empregados tivessem conhecimento daquilo que deveriam perseguir para receber parcela dos resultados da empresa.

Assim, para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, mas desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas, como ocorre no caso dos autos onde temos a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Com base no exposto, entendo que não assiste razão à Recorrente, nesse ponto.

Vencida no mérito, passo à análise da multa (retroatividade benigna). Sobre a matéria, aplico o Enunciado de Súmula CARF n.º 119, abaixo transcrito:

Súmula CARF n.º 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial quanto à aplicação da multa, consoante a Súmula CARF 119.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre relatora, deles ouso a dissentir no que concerne aos temas da **periodicidade dos pagamentos da PLR** e do **ajuste prévio**.

Quanto ao primeiro, entende a relatora que havendo pagamentos que extrapolem o limite legal, não se poderia tributar a totalidade da PLR, mas apenas os pagamentos violadores da regra de periodicidade prevista na lei.

Em recente julgado desta turma (acórdão 9202-008.187), de minha relatoria e observada a mesma composição, decidiu-se, pelo voto de qualidade, que o descumprimento da periodicidade imposta pela lei macularia todo os pagamentos realizados supostamente a título de PLR.

Confira-se a íntegra do voto então por mim proferido:

"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 todo 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 Turma¹, 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

¹ Acórdão 9202-007.697, de 27/3/19

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. 3º, 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

Quanto ao segundo tema, é dizer, do ajuste prévio, defende a relatora como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, mas desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas, como ocorre no caso dos autos onde temos a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Não vejo dessa forma. 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.

Confira-se a íntegra do voto proferido por este redador, naquilo que importa ao caso, quando do acórdão 9202-008.187.

"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 fôr 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 794/94², 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:

(...)

² Diário do Congresso Nacional - 19/1/1995, Página 295
<http://legis.senado.leg.br/diarios/PublicacoesOficiais>

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 a 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 "**imediat**", 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 idéia 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 por que não o próprio lucro em determinados casos, por exemplo ?), 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 prêmio³ pelo atingimento de metas.

³ "Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um "plus" em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual." trecho do voto condutor do acórdão 2401-003.025, de 15/58/13.

Ainda como consequência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica**.

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.

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

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.⁴

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.

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

⁴ A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

Lucro: é o resultado positivo após deduzir das vendas todos os custos e despesas. É um número absoluto.

Lucratividade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o valor das vendas. É um número percentual.

Rentabilidade: é a relação entre o valor do lucro líquido e o investimento realizado.

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.

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

Naquela oportunidade, naquele caso em concreto, apresentei condições de cunho eminentemente subjetivo, quais foram:

- i) o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado;
- ii) a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes; e
- iii) não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

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

Nesse rumo, penso que a comprovação cabal da ocorrência dessas condições dá-se, **objetivamente**, pela assinatura do acordo em data anterior ao início do período aquisitivo.

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 quê ? 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 almejado 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, 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, percebe-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 esse o viés empregado, mas 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."

Forte no exposto, VOTO por DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti