



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720758/2016-91
ACÓRDÃO	9202-011.560 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	KINEA INVESTIMENTOS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento. Acompanhou a divergência pelas conclusões a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão de recurso voluntário Acórdão nº 2202-010.380 (e-fls. 668 a 702), e que foi admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – pactuação prévia ao período a que se refere**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PLR. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

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.

ASSINATURA DO REPRESENTANTE SINDICAL NO ACORDO. COMPROVAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NA NEGOCIAÇÃO.

Havendo nos autos a comprovação de que o representante do sindicato assinou o acordo para pagamento da PLR celebrado por comissão eleita para esse fim, deve-se considerar cumprido o requisito legal que exige a participação do ente sindical nas negociações.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na vigência da Lei 14.689 de 20/09/2023, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Gleison Pimenta Sousa, que lhe negavam provimento. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira votou pelas conclusões. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

O processo foi encaminhado à PGFN, a qual interpôs, tempestivamente, o Recurso Especial de e-fls. 704 a 715 (Despacho de encaminhamento de e-fls. 716). O apelo da PGFN suscita interpretação divergente na matéria Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – pactuação prévia ao período a que se refere.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºs 2401-00.545 e 9202-005.370, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

Ao defender a ocorrência do dissídio interpretativo a PGFN transcreveu as ementas dos paradigmas, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, com os destaques que entendeu cabíveis, dos quais se extrai o que interessa à análise do especial:

Recorrido:

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

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

(...) 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.

Por todos estes fundamentos, meu voto é no sentido de acolher os argumentos do Recurso no que toca a falta de ofensa à celebração prévia do ajuste de PLR.”

Paradigma 1 (Acórdão nº 2401-00.545):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003 PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.

Voto condutor:

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

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Paradigma 2 (Acórdão nº 9202-005.370):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2009

PLR PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição.

Voto condutor: “Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberão o quanto terão de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

A expressão "pactuados previamente" comporta diversas interpretações, inclusive aquela adotada pela Contribuinte e aplicada no acórdão recorrido. Entretanto, no entender desta Conselheira, não há como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes, portanto não há que se falar em acordo válido, quando ele sequer foi assinado. Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei nº 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pre-fixadas (sic).”

Em todos os casos, abordou-se o momento da assinatura do acordo de PLR, para fins de incidência, ou não, de contribuições sociais sobre os valores pagos a esse título. Apesar da similitude dos casos, o Colegiado recorrido expôs entendimento oposto ao adotado em ambos os paradigmas.

Enquanto no recorrido, consagrou-se a tese de que a norma de regência não obriga que os instrumentos de negociação sejam elaborados previamente ao início do período a que se refere a PLR, mas anterior ao seu pagamento; nos paradigmas, o entendimento foi no sentido de que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período de apuração da PLR.

Portanto, ambos os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – pactuação prévia ao período a que se refere pode ter seguimento à Instância Especial.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

• CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF – RICARF).

Para os paradigmas que foram admitidos – Acórdão n.º 2401-00.545 e 9202-005.370, de fato exibe-se entendimento de que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período de apuração da PLR. Vale dizer, entende-se que não haveria como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes. Portanto não haveria que se falar em acordo válido, quando ele sequer foi assinado.

De outro lado, o recorrido chancela conclusão de que a norma de regência não obriga que os instrumentos de negociação sejam elaborados previamente ao início do período a que se refere a PLR, mas anterior ao seu pagamento.

Neste cenáculo, dispensando-se cotejo laborioso, por simples análise, sobressai que as Turmas divergiram na interpretação da mesma questão jurídica e com fatos similares. As questões fáticas são similares. Mais não é preciso para ser admitido o Recurso Especial

Sem a possibilidade de enleios, tendo sido a divergência manifesta, entendo que deve ser conhecido o Recurso em apelo para que seja diluído o desentendimento fincado nas motivações dos julgados confrontados.

- **PLR - PACTUAÇÃO PRÉVIA**

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

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

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

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

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

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

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

Por tudo quanto exposto, na esteira dos fundamentos acima retratados, em consonância com Acórdão recorrido, entendo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR no presente caso. Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

• CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Não obstante o bem fundamentado voto da i. Relatora, peço-lhe licença para dele divergir, notadamente quanto à análise de mérito do recurso.

Entendeu a Relatora, encampando as razões de decidir do colegiado *a quo*, que inexistiria na lei uma exigência de que os acordos de PLR fossem assinados antes de o início de apuração a que se referem os lucros/resultados a serem partilhados.

Não vejo dessa forma. Trata-se de matéria há muito discutida neste colegiado.

Em concreto, consoante se extrai do voto vencido do recorrido, o caso refere-se aos seguintes planos (ACT) e circunstâncias:

No caso concreto os instrumentos de negociação foram celebrados (assinados) nas seguintes datas:

- 2011 – 9/12/2011 - pagamento em 02/2012

- 2012 – 15/10/2012 - pagamento em 03/2013

- 2013 - 26/07/2013 (o programa teria apuração semestral: referente ao 1º semestre de 2013 em julho ou agosto) - pagamento em 08/2013.

Nota-se claramente que os empregados durante praticamente todos os anos em discussão (em relação ao ano de 2013 o lançamento se reporta ao primeiro semestre, ou seja, aos pagamentos efetuados em 08/2013) desconheciam completamente as regras ou metas que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da PLR; o estabelecimento de critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos próximo do final do período a que se referiam.

Pois bem. Como dito, trata-se de matéria frequentemente discutida neste Colegiado, que vem entendendo devam os acordos serem pactuados anteriormente ao início do período aquisitivo relativo aos lucros/resultados a serem partilhados, com vistas a dar efetividade à intenção da norma, que é promover a integração entre o capital e o trabalho.

Impõe-se 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 prêmio pelo atingimento de determinadas metas.

E veja-se, a pactuação se encerra – objetivamente falando - 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 percebe-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 794/94, 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. 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 ousa 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 "**imediato**", 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.

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 um 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 inciso I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.

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, proatividade, 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.

Cumprе 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.

Da mesma sorte, não deve prosperar eventual alegação no sentido de que as negociações já haviam sido efetuadas em data anterior ao início do período aquisitivo e que apenas a assinatura do acordo é que se dera após referido marco. A uma porque não há como se provar que a afirmação seja verdadeira; a duas, porque trata-se aqui de acordo com validade não apenas entre as partes, mas como repercussões sobre direitos de terceiros, como o Fisco, por exemplo, de tal sorte que a formalização do acordo, em documento próprio, e com conteúdo e forma válidos, é condição essencial para que o pacto seja conhecido perante terceiros.

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 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, 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 somente esse o viés empregado, mas também 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

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Conforme registrado em ata, pedi para apresentar os motivos que me levaram à acompanhar a em. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial fazendário; e, no mérito, dela divergir para dar provimento à insurgência.

Como relação à demonstração do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade para dar seguimento ao apelo especial, tenho como insubsistentes os argumentos declinados em sede de contrarrazões para obstá-lo.

Dito, em apertadíssima síntese, que

[Primeiro,] ao contrário do que se verifica dos acórdãos paragonados, as regras para o recebimento da PLR eram devidamente divulgadas aos colaboradores no início de cada ano de apuração, conforme se evidencia dos e-mails de comunicação aos públicos-alvo desse regramento e que, além disso, periodicamente, apresentava aos empregados demonstrativos de acompanhamento/atingimento das metas, com o cálculo do percentual a que cada empregado faria jus (fls.456/494). **[Em conclusão,]** não sendo de competência desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais reapreciar os fatos e provas juntados aos autos, ainda que isto pudesse implicar alteração do resultado útil do processo, mais uma vez é mandatório o NÃO CONHECIMENTO do Recurso Especial.

[Segundo,] os paradigmas (2401-00.545 e 9202-005.370) foram prolatados em 2009 e 2017, sendo, portanto, anteriores à Lei 14.020/2020, que alterou o art. 2º, para incluir-lhe o § 7º. Ressalte-se que a alteração acima foi determinante para o deslinde do caso na instância *a quo*, já que possui caráter interpretativo e permitiu ao julgador conhecer com exatidão qual a intenção do legislador, conferindo-lhe maior segurança para assim ter decidido

[Terceiro,] há ainda convergência entre os entendimentos manifestados no v. Acórdão recorrido e nos paradigmas. Isso porque ambos analisam se houve, material e substancialmente, esforço para conhecimento prévio dos colaboradores acerca dos termos, condições e critérios do programa de participação nos lucros e resultados.

Não vislumbro divergências fáticas relevantes que tornariam inaptos os paradigmas suscitados, uma vez que a interpretação de que as regras seriam de pleno conhecimento, sequer é ponto incontroverso, a despeito do que sustenta a recorrente. Tal constatação faz com que não seja possível encampar o **primeiro e o terceiro motivo para não conhecimento**.

Tampouco vislumbro anacronismo entre o recorrido e o paradigma, porquanto há impossibilidade de aplicação retroativa do regramento inserido na Lei nº 10.101/2000, mormente porque no veto presidencial do art. 40 do PLV nº 15/2020, que dispunha que,

[p]ara efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as seguintes alterações promovidas nesta Lei:

(...) II. nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Além disso, não vejo que tenha sido a posterior alteração legislativa determinante para o deslinde do feito. **Conheço, pois, do recurso.**

No que tange ao mérito, divergi do judicioso voto da em. Relatora pelas razões que passo a esclarecer.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**. (*In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (*In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). Com a

devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.” (CARF. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.” (CARF. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Firmadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

Conforme já mencionado, afirma a recorrente que sabiam os colaboradores dos termos da PLR, porquanto reiterados ao longo do tempo. Diz o voto vencido do acórdão recorrido que

[a] alegação do recorrente de que as condições previstas nos Acordos Coletivos seriam semelhantes àquelas estabelecidas em anos anteriores, desde o ano de 2010, também não o socorre visto que não há nada que impediria que as regras pudessem ser mudadas (tanto que foram, conforme constado pela autoridade fiscal – item 6.9 do Relatório Fiscal, 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.

Deveras, vejo que cuidou a autoridade fazendária em elidir a narrativa da recorrente desde o relatório fiscal. Confira-se:

6.9- Conforme constata-se houve alterações no Plano próprio do contribuinte (2009- 2010) com o Plano referente ao exercício 2011 (Exemplo: cláusula décima segunda e os anexos) . Outrossim a comissão de empregados que assinou o esboço enviado ao sindicato em 24/08/2011 foi empossada em 27/08/2009, para um mandato de 02 anos, sendo que em 27/08/2011 encerrou-se o mandato desta comissão de empregados . O Plano acordado em dezembro de 2011 foi assinado por uma nova representação dos empregados para um mandato de 2 anos , eleita somente em 06/12/2011 , empossada em 09/12/2011 na mesma data da assinatura do acordo. Com a ausência de um integrante representando a entidade sindical dos empregados, o sindicato assinou o acordo em 13/12/2011.

Não tendo logrado êxito em demonstrar a ciência do comportamento exigido previamente, com a devida vênia à em. Relatora, voto por **dar provimento ao recurso especial fazendário**.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira