



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720775/2016-28  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-011.024 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO COM INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101, de 2000.**

As verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a legislação própria, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de PLR quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

**PLR. PAGAMENTO EM COMPLEMENTO OU SUBSTITUIÇÃO DE SALÁRIO. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As regras para percepção da PLR devem se constituir como incentivo à produtividade, dessa forma, regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

O pagamento efetuado pela pessoa jurídica a título de PLR não pode ser utilizado como substituição ou complementação da remuneração devida aos empregados.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais superiores, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

**INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. FALTA DE UTILIDADE DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO**

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigmas conduz ao não conhecimento do recurso por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

Não se conhece do recurso que, mesmo provido em relação a determinada matéria, não ensejará qualquer proveito no deslinde da controvérsia, sobretudo em favor da tese da recorrente, por absoluta falta de utilidade e/ou interesse recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que não o conhecia. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso, Leonam Rocha de Medeiros, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Julgamento realizado na vigência da Lei 14.689, de 2023. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos (relator), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que conheciam parcialmente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti (redator designado), Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos Especiais, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra o Acórdão n.º 2201-005.158 (e.fls. 697/725) da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por maioria de votos deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de contribuições, referentes ao período de 01/01/2012 a 31/10/2012. O referido acórdão foi complementado com o Acórdão n.º 2201-009.132, da mesma Turma, que acolheu os Embargos de Declaração opostos pela contribuinte, sem efeitos infringentes (e.fls. 942/946).

Consoante o acórdão recorrido, trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização contra o sujeito passivo, que de acordo com o Relatório Fiscal, refere-se às

contribuições sociais devidas pela pessoa jurídica (parte patronal e em função do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho – Gilrat) e aquelas destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - Salário-Educação e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra). A diferença apurada, que é objeto do Recurso Especial ora sob análise, refere-se a remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), considerada pela fiscalização como em desacordo com a legislação específica de regência de tais pagamentos. O lançamento baseou-se na análise dos “Acordos de Participação em Lucros ou Resultados em 2011 e 2012” e “Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2011 e 2012”.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fl.s. 245/318, anexando documentos (e.fl.s. 319/514), onde, no que se refere à PLR: a) principia tecendo considerações acerca da Lei nº 10.101, de 2000; b) sustenta a inexistência de exigência expressa na Lei de que o instrumento de negociação coletiva seja celebrado antes do início do respectivo período-base; c) afirma ter cumprido todos os requisitos para a celebração dos instrumentos de negociação, com regras claras e objetivas, que respaldam os pagamentos efetuados; d) defende a possibilidade da coexistência de instrumentos de negociação coletiva com pagamentos cumulativos, desde que respeitada a periodicidade dos pagamentos; e e) alega inexistir a suposta disparidade entre os valores da PLR e do salário anual, posto que: “...dentro do universo total de 166 (cento e sessenta e seis) empregados do IMPUGNANTE, 165 (cento e sessenta e cinco) receberam a título de PLR montante inferior a seus salários anuais.”; além da possibilidade de os valores de PLR serem diferentes entre os diversos empregados.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), conforme decisão de e.fl.s. 524/568.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fl.s. 576/661, onde volta a advogar ter cumprido todos os requisitos para a celebração dos instrumentos de negociação, com regras claras e objetivas, que respaldariam os pagamentos efetuados a título de PLR, reproduzindo e ratificando todos os argumentos de defesa apresentados por ocasião da impugnação. Aduz ainda que, em que pese a decisão da DRJ ter mantido integralmente o valor autuado, ela não teria tratado da CCT/2011 e da CCT/2012, passando ao largo da questão relativa à data da assinatura das referidas convenções, que justificou a glosa dos pagamentos de PLR feitos em janeiro de 2012, sob as rubricas "PLR CCT" e "ADIC PLR CCT", e em outubro de 2012, sob as rubricas "ANT PLR CCT" e "ANT ADIC PLR CCT".

A 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, sendo afastada a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir das Convenções Coletivas de Trabalho de 2011 e 2012, mantido parcialmente o crédito tributário lançado, conforme o Voto Vencedor do Acórdão 2201-008.974, de 4 de junho de 2019 (e.fl.s. 697/725), que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros e resultados, realizada nos termos do inciso XI do artigo 7º da CF, constituindo instrumento de integração entre o capital e o trabalho, para incentivar a produtividade, está sujeita aos requisitos constantes da Lei 10.101/2000, dentre os quais a prévia formalização de acordo, do qual devem constar regras claras e objetivas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. VIABILIDADE LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na hipótese de não pagamento do crédito tributário no devido prazo legal, é perfeitamente viável, em face das pertinentes disposições legais.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir da Convenção Coletiva de Trabalho, vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, relator, que negou provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Foram apresentados Embargos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), petição de e.fls. 727/735.

Rejeitados os embargos, nos termos do Despacho de Admissibilidade de Embargos de e.fls. 738/744, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e.fls. 746/770, onde argui divergência interpretativa com relação: a) à necessidade de assinatura do instrumento de negociação/acordo prévia ao exercício do pagamento da PLR e b) quanto à desproporcionalidade dos valores pagos a título de PLR, em comparação com os salários dos beneficiários.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de efls. 774/778, foi dado seguimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, sendo admitida a rediscussão da matéria: **“assinatura dos acordos para pagamento de PLR após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba.”** Acatados como paradigmas os Acórdãos 9202-005.512 e 9202-005.704, que apresentam as seguintes ementas:

Acórdão 9202-005.512:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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 incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Acórdão 9202-005.704

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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 incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Foram apresentadas pela contribuinte as Contrarrazões ao Recurso Especial da PFN (e.fls. 860/877), onde sustenta o não conhecimento de referido recurso. Argumenta que, em face das particularidades das CCTs de PLR dos bancários (cujo início do período de vigência não coincide com o início do exercício civil), não haveria que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência, conforme teria concluído o acórdão recorrido. Complementa que as situações fáticas examinadas nos acórdãos apontados paradigmas seriam completamente diferentes daquela examinada no processo em epígrafe, daí por que não caracterizariam o alegado dissenso jurisprudencial. Aduz ainda que, mesmo superada a questão do conhecimento, não haveria nenhum dispositivo na Lei n.º 10.101/00 impondo uma data limite para a celebração de instrumentos de negociação coletiva de PLR, sobretudo nos casos como os das CCTs dos bancários, em que o requisito para o pagamento da parcela é a mera apuração de lucro pelos bancos, conforme previsto, exemplificativamente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, que sequer contém a expressão "pactuados previamente"; além de que, como observado na decisão recorrida, as CCTs dos bancários foram firmadas no início de seus períodos de vigência e, portanto, teria havido pacto prévio.

Cientificada da decisão da Turma Ordinária, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, a autuada apresentou os Embargos de Declaração de e.fls. 794/826, onde alega obscuridade da decisão embargada com relação aos temas: a) natureza do benefício conferido à PLR (se imunidade ou isenção); b) participação da entidade sindical; c) fixação de regras claras e objetivas; d) aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR; e e) PLR como substituição da remuneração. Nos termos do Despacho de Admissibilidade de Embargos de e.fls. 922/933, foi dado seguimento parcial aos Embargos de Declaração da contribuinte, para apreciação do tema : “erro de fato quanto à periodicidade das avaliações dos empregados.”

Submetido a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos formalizados em face do Acórdão n.º 2201- 005.158, de 04 de junho de 2019 , para, sem efeitos infringentes, sanar o vício apontado nos termos do voto do relator; sendo prolatado o Acórdão 2201-009.132.

Após ciência da decisão que acolheu os seus embargos, sem efeitos infringentes, o sujeito passivo apresentou o Recurso Especial de e.fls. 962/1048, onde suscita divergência jurisprudencial quanto aos seguintes temas:

a) natureza da imunidade da PLR: onde argui que não deve a Lei n.º 10.101, de 2000, ser interpretada de forma restritiva, não se aplicando o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 1966). Registra que tal discussão não seria meramente acadêmica, pois fixaria importante premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão no presente processo: “...notadamente porque, como se verá mais adiante, os motivos do ACÓRDÃO RECORRIDO para manter o lançamento não estão explícita e textualmente previstos na Lei n.º 10.101/00 (tanto é assim, que há divergência jurisprudencial sobre as matérias), mas decorrem de interpretação dos poucos artigos existentes no referido diploma legal acerca dos requisitos PLR.”

b) divergência jurisprudencial referente à data da assinatura do acordo 2011;

c) existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012; e

d) disparidade entre os valores pagos a título de PLR, incorrência de substituição da remuneração.

Em Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial datado de 06/10/2022 (e.fls. 1312/1331) o então Presidente da 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, admitindo a rediscussão das matérias: **a) “imunidade da PLR”**, acatando o Acórdão nº 9202-003.105 como paradigma; **b) “data de assinatura do Acordo”**, tendo como paradigmas o Acórdão 9202-003.370; **c) “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012”**, paradigma o Acórdão 2202-005.193; e **d) “utilização da PLR como complemento da remuneração”**, também como paradigma o Acórdão 2202-005.193. além do 2202-005.192. Ao que interessa à análise do presente Recurso Especial, os acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas:

**Acórdão 9202-003.105**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

**Acórdão 9202-003.370**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

### **Acórdão 2202-005.193**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.**

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.**

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as

regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

**Acórdão 2202-005.192**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.**

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.**

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhes e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar salário x PLR não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

Cientificada do Recurso Especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de e.fls. 1333/1340, onde ressalta que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estariam desoneradas da à tributação. Sustenta assim que, no presente caso, o pagamento a título de PLR teria se dado em desconformidade com a legislação de regência, devendo ser negado provimento ao Recurso Especial da contribuinte. Destaca que o ponto central a ser observado seria o descumprimento da determinação legal, por ausência de pacto prévio, inexistência de regras claras e objetivas, bem como, substituição de salário. Afirma não ter havido celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impediria os funcionários de terem conhecimento antecipado a respeito de quanto a

sua dedicação iria refletir em termos de participação. Também desatendido o requisito de existência de regras claras e objetivas, restando demonstrada forte conotação subjetiva nos instrumentos de pactuação, ensejando violação aos requisitos legais, além da existência de grandes discrepâncias entre os valores pagos a título de PLR e os salários dos beneficiários, caracterizando substituição de remuneração, prática expressamente vedada pelo art. 3º da mesma Lei nº10.101/00.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

### a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

#### a.1) Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Nos termos do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de efls. 774/778, foi considerado tempestivo e dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo admitida a rediscussão da matéria: “**assinatura dos acordos para pagamento de PLR após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba.**”, sendo acatados como paradigmas os Acórdãos 9202-005.512 e 9202-005.704, que apresentam as seguintes ementas:

#### **Acórdão 9202-005.512:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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 incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

#### **Acórdão 9202-005.704**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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 incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Tenho como demonstrada a divergência, merecendo destaque o seguinte parágrafo, constante nos dois acórdãos paradigmas:

(,,)

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

(...)

Conforme se verifica, o entendimento dos paradigmas é no sentido de que os instrumentos de negociação devem ser assinados antes de iniciado o período de aferição,

entretanto, na decisão recorrida, está expressamente afirmado que as assinaturas das CCT's ocorreram no mês posterior ao início das respectivas vigências.

Afirma a contribuinte, em suas contrarrazões, que os fatos examinados nos paradigmas seriam totalmente distintos da situação objeto da decisão na parte que cancelou parte da exigência de contribuições sobre os pagamentos de PLR efetuados com base nas CCTs, onde foi constatado, com base nas evidências dos autos, que teria havido pacto prévio dos referidos instrumentos. Circunstância que entende não caracterizada nos paradigmas.

Na decisão recorrida, não obstante o fato dos instrumentos de negociação terem sido firmados após o início do período de aferição, entendeu-se pelo provimento do recurso voluntário relativamente à parte da autuação referente às CCT's, conforme a seguinte fundamentação:

(...)

No caso concreto, a CCT 2011 foi assinada em outubro/2011, porém, conforme sua Cláusula 5ª, o seu período de vigência foi de 01/09/2011 a 31/08/2012 (fl. 79). O mesmo fato pode ser observado em relação à CCT 2012, cuja vigência foi de 01/09/2012 a 31/08/2013 (fl. 87), sendo a mesma assinada em outubro/2012.

Ora, ambas as CCTs foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Portanto, entendo que, no caso concreto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência.

Sendo este o único argumento nesta fase recursal que impedia o reconhecimento das CCTs como instrumento de PLR, estando superada a questão, entendo que os pagamentos de PLR decorrentes das CCTs 2011 e 2012 devem ser afastados da base de cálculo do presente lançamento.

Assim, deve ser excluído da base de cálculo da competência de 01/2012 a parte do pagamento de PLR oriunda da CCT 2011 (rubricas "PLR CCT" e "ADIC PLR CCT") assim como deve ser excluído da base de cálculo da competência de 10/2012 os pagamentos oriundo da CCT 2012 (rubricas "ANT PLR CCT" e "ANT ADIC PLR CCT").

(...)

Em que pese os argumentos da contribuinte em suas contrarrazões, entendo que se encontra satisfatoriamente demonstrada a similitude fática das situações, onde, embora todos os instrumentos de negociação tenham sido assinados após o início de aferição da PLR (tanto no acórdão recorrido, quanto nos paradigmas), ao se apreciar a mesma norma foram emanadas decisões divergentes, que autorizam a proposição e conhecimento do recurso. Registro que o fato apontado pela autuada, de que as decisões paradigmas teriam sido proferidas por meio de voto de qualidade favorável à União, em nada altera o resultado do julgamento, que se processou com base na norma jurídica válida, vigente e eficaz à época da apreciação dos recursos, emanando regularmente todos os efeitos jurídicos. Destarte, não se justifica o desarrazoado argumento de que o art. 19-E da Lei nº 10.522/02, inserido pela Lei nº 13.988/20, impediria a aceitação como divergência dos acórdãos apontados como paradigma, porque a conclusão dos respectivos julgamentos se deu de forma regular pelo voto de qualidade em favor da União.

Conheço assim do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo à análise de mérito.

#### **a.2) Recurso Especial da Fazenda Nacional - Mérito**

Pleiteia a Fazenda Nacional a reforma da parte da decisão recorrida que deu provimento parcial ao recurso voluntário, afastando da base de cálculo do lançamento os valores

de PLR pagos com base nas CCT's de 2011 e 2012. Aponta que o entendimento dos paradigmas é no sentido de que os instrumentos de negociação devem ser assinados antes de iniciado o período de aferição, sendo que, na decisão recorrida está expressamente afirmado que as assinaturas das CCT's ocorreram em mês posterior ao início das respectivas vigências.

Ao apresentar as contrarrazões a contribuinte alega inexistência de qualquer dispositivo na Lei nº 10.101/00 impondo uma data limite para a celebração de instrumentos de negociação coletiva de PLR, sobretudo nos casos como os das CCTs dos bancários, em que o requisito para o pagamento da parcela seria a mera apuração de lucro pelos bancos. Acrescenta que, como observado na decisão recorrida, as CCT's foram firmadas no início de seus períodos de vigência e, portanto, teria sim, havido o pacto prévio, além de que, tais convenções vêm sendo sucessivamente renovadas, a cada doze meses (em outubro de cada ano), que seria o início do período de vigência dos referidos instrumentos.

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

Acórdão 9202-009.786

Relator: Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.  
(...)

Acórdão 9202-010.620

Redator designado: Conselheiro Maurício Nogueira Righetti

(...)

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

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

(...)

Acórdão 9202-010.269

Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti

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 9202-009.905

Relatora: Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

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

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

(...)

Acórdão 9202-005.978

Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos

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 incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

(...)

Acórdão 9202-008.084

Redator designado: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO  
DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba

(...)

Acórdão 9202-007.610

Relator: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE  
REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA  
RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI  
REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

(...)

Acórdão 9202-008.044

Redatora designada: Conselheira Ana Paula Fernandes

(...)

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO  
DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação

nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

(...)

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

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

Já foi destacado em julgamentos anteriores, em acórdão de lavra do i. Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que a pactuação somente se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, sendo claro que as regras postas só se incorporam – em definitivo – ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa daria lugar à certeza acerca das regras postas para o jogo.

Nesse diapasão, não se poderia afirmar que os termos do que foi ao final acordado, extemporaneamente, sempre guardam identidade com aquilo que foi aventado e apregoadado.

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

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

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Antes de adentrar propriamente ao exame do recurso, cumpre esclarecer que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe em sua defesa são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho. Sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

#### **b.1) Admissibilidade**

##### **b.1.1) Admissibilidade – Matéria: imunidade da PLR**

Sustenta a recorrente que a PLR teria natureza de imunidade, não devendo a Lei n.º 10.101, de 2000, ser interpretada de forma restritiva, assim, não aplicável à espécie o disposto no art. 111 do CTN, que trata de hipótese de isenção. Entretanto, ainda segundo a recorrente, o acórdão recorrido teria concluído que, por ser a PLR uma isenção às contribuições, a Lei n.º 10.101/00 deveria ser interpretada restritivamente, com aplicação do art. 111 do CTN, inciso II, e não de forma extensiva, como ocorreria nos casos de imunidade. Aponta como paradigma o Acórdão 9202-003.105, que teria concluído que o art. 7º, inc. XI, da Constituição da República trata de verdadeira imunidade (e não isenção), de forma que a interpretação da Lei n.º 10.101/00 deveria ser feita de forma extensiva e não com os rigores interpretativos inculpidos no citado dispositivo do CTN. Registra ainda a recorrente, que tal discussão não seria meramente acadêmica, pois fixaria premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão. Nesse sentido a seguinte assertiva do Recurso Especial:

Neste particular, cumpre registrar que tal discussão não é meramente acadêmica, pois fixará importante premissa a ser observada para a análise das demais matérias em discussão no presente processo, notadamente porque, como se verá mais adiante, os motivos do ACÓRDÃO RECORRIDO para manter o lançamento não estão explícita e textualmente previstos na Lei n.º 10.101/00 (tanto é assim, que há divergência jurisprudencial sobre as matérias), mas decorrem de uma linha de interpretação do que estaria por trás dos poucos artigos então existentes no referido diploma legal acerca dos requisitos da PLR.

Para melhor apreciação quanto ao conhecimento de tal matéria, oportuna a reprodução das ementas e excertos dos fundamentos dos acórdãos recorrido e paradigma:

Acórdão recorrido (2201-008.974)

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.**

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

**É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.**

(...)

VOTO

(...)

Assim, **o papel do Agente Fiscal**, do qual este não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional, **é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.**

No que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que **a previsão constitucional do direito social em questão** (inciso XI do art. 7º) **tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil** listados no art. 3º da Carta Magna.

(...)

Neste sentido, **o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00**, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao

interesse público motivador da benesse fiscal.  
(...) (negritei)

#### Acórdão paradigma (9202-003.105)

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

**Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.**

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

**Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.**

(...)

VOTO

(...)

Com mais especificidade, em suma **entendeu a autoridade lançadora que tais verbas foram pagas em desconformidade à legislação de regência, notadamente Lei nº 10.101/2000**, diante da desproporcionalidade entre os valores pagos aos empregados e diretores e ausência de regras claras e objetivas.

(...)

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que **o Acórdão guerreado malferiu o regramento específico de tal verba, mais precisamente os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000**, bem como provas constantes dos autos, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada à contrariedade à lei arguida.

Traz à colação os dispositivos legais que regulamentam a matéria, concluindo que a contribuinte não observou os pressupostos para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos seus funcionários, de maneira a excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que **as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais** de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

(...) (negritei)

A leitura dos votos do acórdão recorrido e paradigma, onde realço os excertos acima, não demonstra a divergência suscitada pela contribuinte.

A alusão de que o pagamento a título de PLR seria um benefício isentivo (recorrido), ou uma imunidade (paradigma), está no bojo dos elementos introdutórios dos respectivos votos, não se cuidando, propriamente, de um fundamento das decisões. Trata-se de exercício antecedente à aplicação da norma ao caso concreto, onde o julgador busca elementos exegéticos para sua melhor interpretação, de modo à fixação de premissa a ser observada para a análise das matérias. Não obstante, como pode ser verificado, tanto na decisão recorrida, quanto no paradigma, o fundamento partiu do cotejamento entre a legislação que trata do pagamento de PLR (com destaque para a Lei nº 10.101/2000), confrontada com os fatos narrados pela autoridades fiscais lançadoras e os respectivos acordos coletivos. Nas duas situações, há expressa manifestação das autoridades julgadoras quanto à necessidade de que as importâncias pagas a título de PLR estejam em conformidade com a legislação de regência do benefício. Nesse sentido, consta da ementa da decisão recorrida que: *“É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.”* A seu turno, na ementa do paradigma temos o seguinte *“Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.”*

Preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), que na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção. A leitura dos recortes acima evidencia que não existe dissonância nas duas decisões, uma vez que ambas decorreram dos elementos materiais constantes dos correspondentes processos, posto que resultantes do exame das provas carreadas aos autos e baseadas no livre convencimento dos julgadores no exame desses documentos comprobatórios, confrontados com os comandos normativos.

Portanto, apesar de retratarem situações com similitude fática, a análise detalhada dos acórdãos recorrido e paradigma não evidencia situação autorizativa do seguimento de Recurso Especial, no que se refere à matéria “imunidade da PLR”, uma vez que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de apreciação de prova.

#### **b.1.2) Admissibilidade Data de assinatura do Acordo**

Quanto à matéria “data de assinatura do Acordo”, decidiu-se no acórdão recorrido, que a formalização da PLR deveria se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência o instrumento de negociação. A seu turno, no paradigma, Acórdão 9202-003.370, foi ementado que a exigência de outros pressupostos, não inscritos objetiva e literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização

de acordo prévio ao ano base, seria de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas e afrontando a própria essência do benefício, que deveria ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Verifica-se assim, similitude fática entre os acórdãos, onde, à vista da mesma norma e tratando de pagamentos de mesma natureza, provieram conclusões opostas, caracterizando divergência autorizativa de conhecimento do recurso.

### **b.1.3) Admissibilidade - Existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012**

Acorde a decisão recorrida, não teriam sido identificadas, nos instrumentos de negociação, regras claras e objetivas quanto ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados. Entendeu-se no acórdão recorrido que a definição de valores mínimos de PLR, ou mesmo metas definidas pelo próprio avaliado, ou questões relacionadas a cumprimento de normas regulamentares internas, assiduidade, senioridade, compromisso com objetivos departamentais, ou mesmo a possibilidade de direcionamento discricionário de valores pela diretoria, sem critérios claramente definidos, demonstrariam falta de alinhamento dos valores pagos com a legislação que regula o instituto da PLR, por constituírem aspectos que não levariam a aumento de produtividade.

Ao que interessa à análise de tal matéria no presente Recurso Especial, o acórdão apontado como paradigma apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 2202-005.193

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

(...)

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objective assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

(...)

No Despacho de Admissibilidade, foi observado que no Recurso Especial, ao longo do seu arrazoado, a contribuinte demonstrou a similitude com o paradigma admitido, uma vez que as decisões (recorrida e paradigma) tratam de incidência de contribuições sobre PLR, possuindo diversos pontos comuns. Conclusão esta baseada em cotejamento entre os textos transcritos do recurso, onde se denota a semelhança das questões objeto de apreciação, tais como: aventadas inexistência de metas no corpo do acordo, mas em documentos internos; introdução de metas relacionadas a deveres comuns dos trabalhadores; possibilidade de alteração de valores unilateralmente pela diretoria. Situações que se verificam presentes tanto no recorrido como no paradigma. Tal constatação evidencia a ocorrência de dissenção entre as decisões, posto que, em situações fáticas semelhantes os acórdãos apresentam, relativamente a situações análogas, entendimentos divergentes. Um, afastando as desconformidades apontadas no lançamento (paradigma) e o outro, mantendo o lançamento (recorrido), autorizando assim o conhecimento do recurso também quanto a esta matéria.

#### **b.1.4) Admissibilidade - Utilização da PLR como complemento da remuneração**

Consignou-se na decisão recorrida que, apesar da lei não limitar os valores de pagamentos de PLR ao empregado, o comando normativo seria taxativo ao prever que tais pagamentos não poderiam substituir ou complementar a remuneração, não sendo razoável que um empregado receba a título de PLR quase o mesmo montante de salário anual, sem que essa verba venha a ser considerada como substituta da remuneração. Diferentemente de tal entendimento, nos paradigmas apresentados decidiu-se não assistir razão à fiscalização, ao proceder à comparação entre os pagamentos realizados a título de PLR, com os salários recebidos pelos empregados, uma vez que tal procedimento não se encontraria previsto na legislação. Decidiu-se assim que: *“Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo salário x PLR. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha um equívoco no proceder fiscal. Sem razão a fiscalização.”*

Mais uma vez tenho como presente a divergência de interpretação, autorizativa de conhecimento do Recurso Especial, posto que, à vista de situação fáticas semelhantes, constata-se a ocorrência de decisões distintas.

Portanto, sendo tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do Recurso Especial da contribuinte, relativamente às matérias : “data de assinatura do Acordo”; “existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012 “; e “utilização da PLR como complemento da remuneração”.

Tendo sido vencido quanto ao conhecimento do Recurso Especial da contribuinte, nos termos do Voto Vencedor, deixo de apreciar as questões de mérito atinentes a tal recurso, uma vez que mesmo provido em relação a determinada matéria, não ensejaria qualquer proveito no deslinde da controvérsia, sobretudo em favor da tese da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Em que pese o, como de praxe, muito bem fundamentado voto do relator, peço licença para dele divergir quanto ao conhecimento do recurso do sujeito passivo no que toca à matéria “**existência de regras claras e objetivas no Acordo de 2012**”.

Cumpré destacar, de início, que o I. Relator foi acompanhado pelo colegiado no que tange à análise do conhecimento das demais matérias.

Feito o registro, passo à análise dessa matéria, a iniciar pelo que foi decidido pelo colegiado recorrido. Vejamos:

Quanto a este aspecto, cumpré ressaltar que assiste razão à Fiscalização quando afirma que o ACT 2011 não previa a existência de metas. Cabia ao programa My Performace a estipulação dos critérios para pagamento da PLR:

*São considerados elementos relevantes na avaliação dos empregados os seguintes aspectos, variando conforme a posição dos empregados: contribuição para os resultados da empresa, cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da empresa.*

A ausência de participação do sindicato na criação do programa My Performace será objeto de abordagem em tópico específico.

Verificou-se que, em alguns casos, que as metas eram definidas pelos próprios empregados, os quais posteriormente os discutiam com seus gestores. Não se pode confirmar o momento em que as metas eram estipuladas e quando foi dado conhecimento aos empregados dos resultados das avaliações.

Da mesma forma, depreende-se da análise do referido programa que o mesmo não previa de forma clara os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição dos resultados. E ainda, as metas eram subjetivas e dependiam de condutas e esforços relacionados ao mero cumprimento do contrato de trabalho, tais como o cumprimento de normas regulamentares e procedimentos internos, senioridade, assiduidade, compromisso com objetivos departamentais e globais da empresa.

É forçoso reconhecer, portanto, que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Tudo dependia do critério subjetivo do avaliador. A forma

encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de notas individuais dentro de um intervalo previamente conhecido, não guardando as notas aplicadas nenhum parâmetro estabelecido.

Destarte, entendo que não existia regras claras e objetivas um plano de PLR que dependa da avaliação subjetiva do chefe dos empregados

Note-se do recorte acima, que vários foram os pontos considerados pelo colegiado que o levaram a entender ausentes as regras claras e objetivas para o pagamento da PLR sem incidência da exação, dentre eles:

- As metas eram definidas pelos próprios empregados, em alguns casos;
- O programa My Performance não previa de forma clara os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição dos resultados; e
- Critérios relacionados à rotina funcional do empregado.

Por sua vez, no acórdão paradigmático 2202-005.193, único admitido para seguimento da matéria, as circunstâncias fáticas são deveras distintas das destes autos, senão vejamos:

[...]

Efetivamente, a exposição acima espelha o que consta dos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142). Em continuidade, o fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações individuais sem participação sindical. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, verbis:

[...]

Ora, pelos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142), vê-se que a recorrente possuía mais de seis mil empregados, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte. Ao meu ver, as regras claras e objetivas estão postas e delineadas. O objetivo, as premissas, as ideias, as linhas gerais e especiais e a forma de praticar o plano de participação nos resultados está desenhado, não vejo razão para negar a possibilidade de um plano que caminhe por um acompanhamento interno quanto ao detalhamento das metas para os diferentes empregados, setores, departamentos, gerências, áreas e cargos, ainda mais quando o modelo adotado envolve parâmetros e avaliações de desempenho individual, demais disto consta a seguinte cláusula no plano a legitimar o amplo acompanhamento sindical, litteris:

#### CLÁUSULA SÉTIMA – ACOMPANHAMENTO

Em caso de questionamentos sobre a aplicação do plano, pelos empregados e/ou Sindicato, poderão a critério das partes, ser realizadas reuniões para elucidação das dúvidas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.

Pois bem.

De fato, trata-se de acordos cada qual com suas particularidades e em razão das quais foram efetuadas diferentes análises pelos colegiados ordinários. Não se pode afirmar, dito

isto, haver uma divergência jurisprudencial que mereça ser uniformizada por esta instância especial.

Ressalvo, por oportuno, os casos comumente denominados por este colegiado como sendo “paradigmas puros” e aqueles em que o paradigmático se mostra suficientemente amplo a possibilitar seja extraída a tese do interesse da recorrente, a exemplo de um julgado onde restasse assentado que a mera participação do sindicato estaria chancelando toda e qualquer regra posta, ou mesmo a sua inexistência, para a percepção da PLR, o que, definitivamente, não foi o caso dos autos.

Com efeito, tendo em vista que o não conhecimento do recurso no que diz respeito a esta matéria acabou por inviabilizar o intento do sujeito passivo no sentido de ver reconhecida a regularidade da PLR paga com esteio no ACT, o não conhecimento de seu apelo especial, como um todo, é medida que se impõe, dada a falta de utilidade no que toca às demais matérias.

Forte no exposto, VOTO por NÃO CONHECER do recurso do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti.