



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720276/2013-83
ACÓRDÃO	9202-011.520 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JOHN BEAN TECHNOLOGIES MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INTELIGENTES LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/02/2009, 29/02/2012

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

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 Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento referente às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal, dos segurados e destinadas a terceiros, incidentes sobre pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, caracterizados pelo fisco como remuneração.

A autoridade fiscal verificou que foi paga PLR nas competências 02/2009, 03/2009, 02/2010, 02/2011 e 02/2012. Disponibilizados pela empresa, os acordos coletivos e documentos nominados como "Programas de Participação nos Resultados - PPR", verificou-se que tais documentos indicam como seriam pagos os valores de distribuição de resultados referindo-se a metas de indicadores passados.

O lançamento foi impugnado (fls. 752/768) e mantido em primeira instância pelo acórdão 08-30.499 - 6ª Turma da DRJ/FOR (fls. 989/994).

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1016/1057), ao qual foi dado provimento, de acordo com o acórdão 2401-011.312 (fls. 1069/1080), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 29/02/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RE 569.441. TEMA STF Nº 344.

O art. 7º, XI, da Constituição da República depende de regulamentação e, uma vez descumprida a regulamentação, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

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.**

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FIRMADO ANTES DO PAGAMENTO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. REPETIÇÃO DOS ACORDOS DURANTE O TEMPO. POSSIBILIDADE.

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, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. **In casu, os Acordos autuados são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, dos Acordos Coletivos de anos anteriores, restando evidente o conhecimento prévio por parte dos trabalhadores das regras e metas.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sáteles e Miriam Denise Xavier (presidente) que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 1082/1099) visando rediscutir a seguinte matéria: **Data da assinatura do acordo para pagamento de PLR.**

Pelo despacho de 16/11/2023, às folhas 1103/1112, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

Foram apresentados como paradigmas os acórdãos 9202-008.248 e 9202-005.704.

Das alegações da Fazenda Nacional

- Consoante será demonstrado adiante, o julgado em evidência merece reforma, eis que diverge do entendimento firmado pela jurisprudência do CARF, bem como afronta as regras estampadas nos arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 10.101/2000 e art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91.
- O acórdão recorrido, com base no art. 19-E da Lei nº 10522/2002, entendeu que a data de assinatura do acordo posterior ao início do período de apuração dos lucros e resultados não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.
- Ao contrário do acórdão recorrido, nos paradigmas o entendimento foi no sentido de que o acordo deve ser sempre prévio ao respectivo período de apuração, mesmo que o pagamento seja posterior à formalização e mesmo que repita regras de acordos anteriores, sob pena de descumprimento da legislação e consequente incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.
- Somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação.
- No caso dos autos, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência considerando-se o pagamento com base em ACORDO POSTERIOR AO PERÍODO DE APURAÇÃO, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração.
- Verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas.
- Diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, face à assinatura do acordo ter ocorrido posteriormente ao período de apuração dos lucros e resultados.
- É preciso ter em mente que a *mens legis* estampada na Lei nº 10.101/2000 não é agravar a relação capital e trabalho, mas sim contribuir para a sua harmonização. Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas sim de garantia de que os objetivos perseguidos pela lei e, sobretudo pela Constituição, serão alcançados.
- Ressalte-se que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais. No caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição.
- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00 enseja a incidência de

contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91, conforme vem sendo defendido pela CSRF.

- Requer a Fazenda Nacional que seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se integralmente a autuação no que toca à PLR.

O Contribuinte foi intimado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 14/12/2023 (fl. 1116) e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e deve ser conhecido, eis que demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Para demonstrar a divergência, apresenta como paradigmas os seguintes acórdãos:

Acórdão n.º 9202-008.248

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2007 a 30/11/2008

(...)

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.

Voto:

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

(...)

Quanto ao segundo tema, é dizer, do ajuste prévio, defende a relatora como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, mas desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as

regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas, como ocorre no caso dos autos onde temos a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

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

Confira-se a integra do voto proferido por este redator, naquilo que importa ao caso, quando do acórdão 9202008.187.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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

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

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

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

- 1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?
- 2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas individuais ou coletivas é que se deve haver o pacto prévio ?

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

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

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão almejado incentivo à produtividade.

É de se destacar, de início, que a inexistência de um liame minimamente concreto não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade ressalva-se, nos planos com essa feição de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados após o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o caput do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

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

1- pactuados previamente ao início do período de apuração, por força a 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 10.101/200.

(...)

Acórdão n.º 9202-005.704

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

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.

Voto:

“Cabe salientar que seria possível a interpretação de que não haveria vedação expressa, à celebração do acordo em momento posterior à apuração dos resultados, como contra-argumenta a contribuinte, mas não há como cumprir o que a norma determina sem que haja tal anterioridade. Entendo que não há como atender às disposições do § 1º do art. 2º prévia formalização do acordo. Qualquer valor pago sem a formalização prévia dessas definições não se pode tomar como PLR para fins de não incidência da contribuição social.

Entendo que a assinatura do acordo em data posterior ao início do período em que se apura os lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país. Por isso, discordo do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido.

Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401-000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:

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.

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.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.

Do exame do acórdão recorrido, se vê que a Turma julgadora, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, entendeu não ser necessário que o acordo para pagamento da PLR tenha que ocorrer antes do início do exercício a que se refere, porque a Lei nº 10.101/2000 não cita tal requisito, conforme se pode observar dos seguintes excertos:

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

(...)

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “será objeto de negociação”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais. Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), desde sempre tem

adotado entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

(...)

Como dito alhures, o entendimento deste Relator é de que os “acordos” firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, ou até mesmo após o ano de apuração mas antes do pagamento, são válidos e obedecem os ditames legais, desde que seja com antecedência capaz de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos termos 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. O que, in casu, entendo restar preenchido.

Isto porque, observa-se da documentação posta aos autos que os Acordos Coletivos se repetiram durante o tempo, com os mesmos termos, regras e metas. Conforme depreende-se dos Acordos 2001 a 2007, resta evidente que os termos são basicamente iguais (para não dizer idênticos em grau, gênero e número). Sendo assim, entendo que os trabalhadores tinham prévio conhecimento das regras, bem como das metas.

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

Da análise das passagens dos paradigmas transcritas, verifica-se que os precedentes trazem como constatação bem delimitada e suficiente por si só, para a descaracterização dos pagamentos como sendo vinculados à PLR, a assinatura dos correspondentes acordos após o início do período de apuração. Tal entendimento discrepa do acolhido pelo recorrido, segundo o qual a Lei 10.101/00 não estabelece a conceito de ajuste prévio entre as partes, para fins de pagamento de PLR.

Ou seja, se para o recorrido os acordos firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, ou até mesmo após o ano de apuração mas antes do pagamento, são válidos e obedecem os ditames legais, o posicionamento dos paradigmas é em sentido contrário, tendo-se por imprescindível que o ajuste se dê antes do período de aferição.

Importa esclarecer, que o acórdão recorrido cita a alteração promovida pela Lei 14020/20 apenas como argumento de reforço, sem dar eficácia retroativa a tal dispositivo, o qual foi instituído após os fatos geradores do presente lançamento, o que não interfere, de forma alguma, no conhecimento do Recurso Especial da Fazenda nacional.

Para dirimir tal controvérsia e colocar uma “pá de cal” sobre esse assunto, a Lei 14020/20 alterou drasticamente o art. 2º retro mencionado, para incluir-lhe um § 7º, **o qual está de acordo com a interpretação acima ao estabelecer que a anterioridade é referente ao pagamento, e não ao período de aferição. A propósito de tal menção, não pretendo dar eficácia retroativa a tal dispositivo, o qual foi instituído após os fatos geradores aqui mencionados; pretendo apenas demonstrar que a interpretação acima foi reconhecida pelo CARF em**

julgamentos anteriores (vide jurisprudência acima) e agora pelo Congresso Nacional, após intervenção do próprio Poder Executivo via Medida Provisória.

Art. 2º. [...]

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

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

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

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

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

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

No caso concreto, os Acordos de 2008 a 2011 foram assinados antes dos pagamentos, basicamente nos meses de fevereiro dos respectivos anos. Como dito alhures, o entendimento deste Relator é de que os “acordos” firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, ou até mesmo após o ano de apuração mas antes do pagamento, são válidos e obedecem os ditames legais, desde que seja com antecedência capaz de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos termos 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. O que, in casu, entendo restar preenchido.

Isto porque, observa-se da documentação posta aos autos que os Acordos Coletivos se repetiram durante o tempo, com os mesmos termos, regras e metas. Conforme depreende-se dos Acordos 2001 a 2007, resta evidente que os termos são basicamente iguais (para não dizer idênticos em grau, gênero e número). Sendo assim, entendo que os trabalhadores tinham prévio conhecimento das regras, bem como das metas.

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

Conforme excerto extraído do acórdão recorrido, o relator entendeu que restaram cumpridos os requisitos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio, o que difere, conforme já exposto, dos paradigmas apresentados.

Exsurge, destarte, bem delineada a divergência jurisprudencial, cabendo conhecer do apelo.

Mérito

A Recorrente aponta como ponto divergente a matéria **Data da assinatura do acordo para pagamento de PLR.**

Antes de passar ao exame do particular, impende trazer à baila algumas considerações de caráter mais amplo sobre o pagamento de PLR e o conceito de pagamento prévio.

Nos termos do artigo 7º , XI, da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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;

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei 10.101/00, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei 8.212/91 (artigo 28, § 9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/00. vigentes à época dos fatos:

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa com periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Da leitura sistêmica dos arts. 2º e 3º da Lei 10.101/00, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-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 saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

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 as demais dispositivos da Lei

10.101/00, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pré-fixadas.

Na espécie, foi paga PLR nas competências 02/2009, 03/2009, 02/2010, 02/2011 e 02/2012. Disponibilizados pela empresa, os acordos coletivos e documentos nominados como "Programas de Participação nos Resultados - PPR", verificou-se que tais documentos indicam como seriam pagos os valores de distribuição de resultados referindo-se a metas de indicadores passados. Como exemplo, o PPR assinado em fevereiro de 2009, calcula valores com base em índices e objetivos a serem atingidos em 2008.

A fim de contextualizar o caso ora analisado, cito as seguintes informações extraídas do acórdão recorrido:

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo nos Acordos Coletivos (2008 a 2011). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 10.101/2001, pois, foram assinados **após o período aquisitivo e antes do pagamento (única motivação).**

(...)

No caso concreto, os Acordos de 2008 a 2011 foram assinados antes dos pagamentos, basicamente nos meses de fevereiro dos respectivos anos.

Como dito alhures, o entendimento deste Relator é de que os “acordos” firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, ou até mesmo após o ano de apuração mas antes do pagamento, são válidos e obedecem os ditames legais, desde que seja com antecedência capaz de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos termos 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. O que, in casu, entendo restar preenchido.

Partilho do entendimento, segundo o qual a fixação prévia de metas e resultados nos termos da Lei 10.101/00 demanda que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Dessa forma, uma vez desatendido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, verbis:

Art. 28

(...)

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

(...)

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

Nesse sentido já se manifestou esta Turma, valendo citar, a título exemplificativo, os acórdãos 9202-010.171, de 24/11/2021, e 9202-010.029, de 27/10/2021, bem como os mais recentes acórdãos 9202-011.028, de 24/10/2023, e 9202-010.620, de 21/03/2023.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

Também não se encontra respaldo legal pela via administrativa que a praxe da empresa no pagamento da PLR e a manutenção de cláusulas em planos relativos a exercícios consecutivos possam pela gênese da expectativa de direitos substituir a exigência da Lei de que os referidos acordos devam ser pactuados previamente.

Por fim, entendo que a Lei nº 14.020 de 2020 não é aplicável à autuação em tela pelos seguintes motivos:

- I) De acordo com o caput do art.144 do Código Tributário Nacional (CTN): “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”;
- II) Conforme o art. 39 da Lei nº 14.020/2020, esta lei entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu, no Diário Oficial da União, em 07/07/2020, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores em questão;
- III) O art. 106, inciso II, letra “a” do CTN, que trata da questão da retroatividade benigna, diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação acessória, não se referindo ao tributo, que será sempre devido de acordo com a legislação da época dos fatos geradores;
- IV) De acordo com o art. 106, inciso I do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, o que não ocorre no caso, cabendo destacar que foi vetado o art. 37 da Lei nº 14.020/2020, que estabelecia que teria caráter interpretativo a alteração promovida por esta lei no parágrafo 7º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;

Art. 37. Para 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 alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Razões do veto

Os dispositivos propostos, ao disporem, por meio de emenda parlamentar, sobre matéria estranha e sem a necessária pertinência temática estrita ao objeto original da Medida Provisória submetida à conversão, violam o princípio democrático e do devido processo legislativo, nos termos dos arts. 1º, caput, parágrafo único; 2º, caput; 5º, caput, e LIV, da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 4433, Relatora Min. Rosa Weber). Ademais, as medidas acarretam renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o art. 113 do ADCT, a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020 (Lei nº 13.898, de 2019). (original sem destaque)

As razões do veto são bastante esclarecedoras acerca da impossibilidade jurídica de se sustentar a aplicação retroativa das novas regras a fatos geradores anteriores ao advento da Lei 14.020/20, razão pela qual sua aplicação deve se subsumir aos fatos geradores posteriores ao advento deste instrumento normativo.

Cumprе ressaltar que o veto foi mantido pelo Congresso Nacional, rechaçando qualquer possibilidade de aplicação retroativa do novo regime jurídico, tudo a demonstrar o caráter prospectivo das alterações legais, que não alcançam o passivo tributário existente.

Nesse contexto, seja pela inexistência de caráter interpretativo, seja pela manutenção do veto à proposta de aplicação retroativa, seja por restrições legais e orçamentárias para tanto, não há respaldo para a retroatividade do regramento legal que trouxe novas conformações ao tema a partir da Lei 14.020/20.

Considerando o exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a incidência das contribuições sobre aos valores pagos aos empregados a título de PLR.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Peço vênia à em. Relatora e demais pares que a acompanham para elucidar as razões pelas quais, no caso em espeque, entendo não subsistir o pleito fazendário.

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**.¹

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 decepta 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.² 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.”³

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.”⁴

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei nº 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênia para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book]

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237.

³ **CARF**. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021.

⁴ **CARF**. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018.

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

(...)

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

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

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

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado**.

O caso em espeque traz uma particularidade, eis que **até mesmo no voto vencido**, que negava provimento ao recurso voluntário manejado pela parte ora recorrido, dito que

[a]inda que se comprove a ampla divulgação entre todos os trabalhadores e o conhecimento prévio de todos os trabalhadores de toda a evolução das tratativas até a assinatura dos instrumentos coletivos, não há pacto até a assinatura. – f. 1.072.

Ou seja, incontestemente que, neste caso, havia o conhecimento prévio do regramento, razão pela qual alcançado, a meu sentir, o objetivo da norma.

Para espantar qualquer dúvida acerca do conhecimento prévio das regras pelas trabalhadoras e pelos trabalhadores, consignado no voto vencedor que

observa-se da documentação posta aos autos que os Acordos Coletivos se repetiram durante o tempo, com os mesmos termos, regras e metas. Conforme depreende-se dos Acordos 2001 a 2007, resta evidente que os termos são basicamente iguais (para não dizer idênticos em grau, gênero e número) – vide f. 1.079.

Por essas razões, rogando vênias ao judicioso voto proferido pela em. Relatora, **conheço do recurso especial fazendário para negar-lhe provimento**.

ACÓRDÃO 9202-011.520 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 18088.720276/2013-83

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO