



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.002651/2008-28
ACÓRDÃO	9202-011.921 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CHUBB DO BRASIL COMPANHIA DE SEGUROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/03/2003 a 31/03/2003, 01/01/2004 a 31/01/2004

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. DEDUTIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PACTUAÇÃO PRÉVIA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. LEI Nº 10.1001/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. INOCORRÊNCIA.

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.

A celebração do pacto nos últimos dias do mês de novembro com pagamento em janeiro aliada à modificação das regras avençadas em exercícios anteriores comprovam a inobservância da previsão do inc. II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso do Contribuinte e, por maioria de votos, negar provimento. O conselheiro Mário Hermes Soares Campos acompanhou a relatora pelas conclusões, por conhecer do recurso apenas em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 9202-010.352). Vencido, em relação ao mérito, o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que dava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela CHUBB DO BRASIL COMPANHIA DE SEGUROS em face do acórdão nº 2301-011.427, proferido pela Primeira Turma da Terceira Câmara, desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade, rejeitou as preliminares e, no mérito, negou provimento ao seu recurso voluntário.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/03/2003 a 31/03/2003, 01/01/2004 a 31/01/2004

CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

As contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos, que possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

A Constituição Federal de 1988 não teceu considerações acerca dos efeitos tributários decorrentes do pagamento da Participação nos Lucros e Resultados. Nada afeta a incidência das contribuições previdenciárias, haja vista que a abrangência do termo remuneração expresso na legislação previdenciária é que deverá prevalecer para fins de tributação, sendo inatingíveis apenas as verbas expressamente discriminadas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, as quais devem ser interpretadas de forma literal e restritiva, nunca analógica. Quando pagas em desacordo com a legislação de regência, por força da previsão constante do § 10, art. 214, do Decreto nº 3.048/99, as parcelas remuneratórias precariamente escudadas pela isenção, passam a integrar o salário de contribuição.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235 /72. (f. 435)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. (f. 436)

Cientificada da decisão, apresentou o recurso especial (f. 463/472) afirmando haver dissidência interpretativa da legislação tributária com relação ao disposto no inc. II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, no que tange à pactuação prévia, com arrimo nos paradigmas de nºs 9202-010.352, 9202-003.428 e 2402-009.827.

O despacho inaugural de admissibilidade, inicialmente, restringiu a análise aos dois primeiros paradigmas indicados, em atenção ao disposto no § 6º do art. 118 do Regimento Interno do CARF (RICARF), para, ao final, concluir que

[e]m todos os casos, trata-se de pagamento de PLR cujos acordos somente foram formalizados ao final do período de apuração.

No **acórdão recorrido, considerou-se que o instrumento pactuado em novembro de 2003 não respaldaria as Participações nos Resultados** referentes ao exercício de 2003, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago.

Quanto aos paradigmas, depreende-se dos votos vencedores que para caracterizar a verba como PLR, basta que o instrumento seja firmado antes do pagamento.

Como restou demonstrada a divergência jurisprudencial, dá-se seguimento ao Recurso Especial. (f. 484; sublinhas deste voto)

Contrarrazões apresentadas não se insurgindo quanto ao conhecimento do recurso, requerendo a manutenção da decisão recorrida – vide f. 487/496.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: : **PLR – Necessidade de acordo prévio.**

Firmado na decisão recorrida que,

[n]ada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso em apreço, a aludida participação da comissão de representantes dos empregados na elaboração das metas foi, no mínimo, substancialmente prejudicada, haja vista que, conforme se extrai da Cláusula 9ª - Comissões de Negociação, os representantes dos empregados foram eleitos, somente, em 17 de outubro de 2003 (fls. 143), e as efetivas tratativas, consoante documento 07 (cópia de e-mail enviado aos integrantes da Comissão de Negociação – fls. 159/161), se deram a partir de 27/11/2003. (f. 448; sublinhas deste voto)

Importa ainda frisar que, na decisão recorrida, lançada a informação, de que o pagamento a título de PLR ocorreu *após* a avença celebrada. Confira-se:

Transcreverei, novamente, o parágrafo conclusivo do Acórdão recorrido, a fim de deixar claro que os dois outros requisitos que a autoridade fiscal de origem entendeu violados, foram relevados pelo órgão *a quo*:

“14.2. Ademais, no tocante ao Programa de Participação dos Empregados nos Resultados – PPR atinente ao ano de 2003 (**pago em 2004**) (f. 444; sublinhas deste voto)

Noutro giro, das decisões paradigmáticas trazidas à baila, apresentada a seguinte interpretação à previsão do inc. II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nas situações fáticas respectivamente delineadas:

PARADIGMA Nº 9202-010.352	PARADIGMA Nº 9202-003.428
Como dito pelo ilustre Relator <u>a PLR em análise se refere ao ano-calendário de 2004</u> foi firmada com base em uma tabela de escalonamento do crescimento da empresa ao longo do período de apuração. Porém, ainda segundo o Conselheiro Relator, <u>os acordos que teriam dado origem aos pagamentos efetuados pela empresa em agosto de 2005, teriam sido celebrados no último trimestre do ano de 2004</u>, quando já iniciado o período de cumprimento das metas e resultados, o que, segundo a imputação fiscal, macularia os objetivos ensejadores dos planos de participação nos lucros e resultados que, segundo disposições da Lei nº 10.101/00, visam integrar capital e trabalho. (...) Assim, como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente. Logo, despidendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior. <u>Mas, anterior a quê?</u> <u>A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados.</u>	Conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração às fls 66/68, o único óbice ao reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos ora discutidos nestes autos é que o acordo para o pagamento da PLR com base no exercício de 2005 foi datado de 27/10/2005 e <u>protocolizado junto ao Sindicato em 03/11/2005</u>, desrespeitando a necessidade de estipulação prévia ao exercício que entendeu o agente fiscal determinada pela Lei: (...) <u>6.2. Os pagamentos foram efetuados nos meses de janeiro/2006; março/2006 e dezembro/2006 cujos valores seguem discriminados.</u> (...) A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. <u>Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao intérprete fazê-lo.</u>

Sendo a questão de natureza eminentemente jurídica, com a comprovação da similaridade entre as situações fáticas postas em confronto (pactuação da PLR ao final do

exercício com pagamento ultimado posteriormente), **há de ser positivo o juízo de admissibilidade do recurso especial.**

II – DO MÉRITO

Em sede de apelo especial (f. 463/472) afirma que

a presente autuação, na parte mantida, se deu, exclusivamente, sobre o fundamento, de que as assinaturas dos acordos firmados pela empresa se deram ao final de cada ano base, não tendo havido tempo hábil para o atingimento das metas e ciência prévia das metas aos empregados. Contudo, tal argumento é descabido, bem como já foi, inclusive, superado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

O argumento da fiscalização não tem amparo legal, pois a lei não exige que exista um lapso temporal mínimo entre a assinatura do acordo de PLR e o período de avaliação, assim como não fixa uma data-limite para a assinatura do referido instrumento de implementação da PLR.

Nem se argumente que tem como finalidade proteger os interesses dos empregados, pois, além de prever a negociação entre trabalhadores e empresas, a Lei nº 10.101/2001 proíbe apenas o pagamento de qualquer antecipação antes de finalizada a negociação.

Nesse sentido, **apesar de a r. decisão recorrida ter reconhecido que a negociação da PLR se encerrou durante e antes do encerramento do período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores (janeiro/2003 a dezembro/2003), bem como do próprio pagamento (janeiro/2004), a Delegacia de Julgamento afrontou a jurisprudência mais recente sobre o tema, proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.** (sublinhas deste voto)

Antes de adentrar o ponto fulcral da controvérsia, teço alguns apontamentos acerca da natureza jurídica da participação nos lucros ou nos resultados.

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:

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:

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.

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**.

Tendo sido o acordo avençado **há um mês do final do exercício**, sem qualquer justificativa para tanto, certo não ter sido possível moldar o comportamento de forma a afirmar terem os trabalhadores envidado esforços para a consecução das metas estabelecidas. Noto ainda que a decisão recorrida evidencia inexistir identidade entre o plano objeto da presente autuação e aqueles firmados noutros exercício. Confira-se:

Correta, portanto, a decisão de piso ao assim mencionar:

10.3. Destarte, impende registrar, em reforço, que, para que os empregados efetivamente pudessem envidar esforços produtivos para, ao final, fazerem jus ao pagamento a título de participação nos lucros ou resultados, antecedente lógico-necessário era o conhecimento dos exatos critérios e condições a serem perseguidos, pois que sem metas, não há esforço adicional. Sem esforço adicional, não há premiação de PLR. Portanto, sem metas definidas de antemão, não pode haver premiação de PLR referente à persecução/atingimento daquelas, seja por impossibilidade fática ou, de outra mão, desvirtuamento da sistemática envolvida com o programa de metas.

10.4. Paralelamente, **não recebe acolhida a ideia de que as metas pactuadas seriam previamente conhecidas dos empregados, pois que, por uma, as metas para o PPR 2003 eram diversas daquelas previstas para o PPR 2002 e, por outra, a comissão de representantes dos empregados tinha composição diversa para cada um dos anos de referência** e foi eleita, repise-se, ao final do ano de 2003 (17/10/2003), atuando e intermediando a vontade dos empregados, por óbvio, somente após constituída.

10.5. Em arremate, impende ressaltar não se tratar de mero formalismo ou excesso deste, mas, isto sim, observância e respeito a uma derivação do primado da não surpresa. (f. 448; sublinhas deste voto)

À míngua de elementos que demonstrem a plena ciência das metas ou resultados a serem atingidos para fazer jus à participação nos lucros e/ou resultados, não pode ser considerado hígido o acordo celebrado. **Mantenho a decisão recorrida neste aspecto.**

Por derradeiro, anoto que, mesmo que fosse possível a aplicação retroativa da Lei nº 14.020/20 – o que não é, *frise-se* –, outro deslinde não poderia ser ofertado.

Transcrevo o que lançado no relatório da decisão ao sumarizar as razões de defesa lançadas no recurso voluntário:

Em 7 de maio de 2025, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, reiterando suas razões de fato e de direito expostas em seu instrumento impugnatório (e aqui já transcritas), frisando os seguintes pontos (transcrição):

(...)

Nesse sentido, apesar de a r. decisão recorrida ter reconhecido que a negociação da PLR se encerrou durante e antes do encerramento do período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores (janeiro/2003 a dezembro/2003), **bem como do próprio pagamento (janeiro/2004)**, a Delegacia de Julgamento afrontou a jurisprudência mais recente sobre o tema, proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. (f. 445; sublinhas deste voto)

Se o pagamento, ao que tudo indica *único*, foi feito em **janeiro/2004** e “**as efetivas tratativas (...)** **se deram a partir de 27/11/2003**”, desrespeitada a antecedência de **90 (noventa) dias**, prevista no inc. II do § 7º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, incluído pela Lei nº 14.020/20.⁵

Assim, qualquer interpretação adotada, exceto aquela ostentada nas decisões paradigmáticas, no sentido de que basta que o acordo seja celebrado *antes* do pagamento, sem qualquer observância de antecedência mínima, **merece não ser provido o apelo especial.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial e nego-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

⁵ § 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)**

ACÓRDÃO 9202-011.921 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 19515.002651/2008-28

DOCUMENTO VALIDADO