



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16327.720899/2018-75
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-010.625 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO §3º, DO ART.78, DO RICARF.

Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto.

PLR. PACTO PRÉVIO. POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO.

É possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Maurício Nogueira Righetti (relator), Sheila Aires Cartaxo Gomes, Miriam Denise Xavier e Marcelo Milton da Silva Risso, que negaram provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Joao Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuidam-se de lançamentos para cobrança das contribuições sociais devidas pela empresa e daquelas devidas a terceiros, decorrentes de remuneração paga aos administradores estatutários e aos empregados da empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR em desacordo com a Lei 10.101/00.

O relatório fiscal do processo encontra às fls. 1142/1226 .

O lançamento foi impugnado às fls. 1512/1586.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG julgou-o procedente às fls. 2071/2138.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 2153/2253, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou-lhe provimento por meio do acórdão 2202-006.086 às fls. 7953/8028.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, o autuado apresentou Embargos de Declaração as fls. 8039/8051, suscitando omissão e erro material no dispositivo do acórdão, que foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 8137/8146.

Ainda irredesignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 8157/8211, pugnano pela reforma do acórdão recorrido no que tange aos seguintes pontos:

a. Quanto à PLR/Empregados:

- “Matéria 1”:
- Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da legitimidade dos representantes dos empregados componentes da Comissão Paritária de PLR;
- “Matéria 2”:
- Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – Data da Assinatura; e
- “Matéria 3”:
- Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas nos Planos Próprios.

b. Quanto à PLR/Administradores:

- “Matéria 4”: Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Administradores e/ou Diretores Não Empregados, por enquadramento na Lei n.º 10.101/00; e
 - “Matéria 5”: Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Administradores e/ou Diretores Não Empregados, por enquadramento na Lei n.º 6.404/76.
- c. Pela natureza de gratificação não habitual dos pagamentos au tuados, restando afastada a incidência previdenciária, conforme já decidiu o E. STF nos autos do RE n.º 565.160/SC, sob o regime de repercussão geral, quanto à matéria:
- “Matéria 6”: Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas sem habitualidade, de acordo com a interpretação *in contrario sensu* dos arts. 22, I, e 28, I, ambos da Lei n.º 8.212/91.

Em 27/7/20 - às fls. 8502/8520 - foi dado seguimento parcial ao recurso para que fosse rediscutida a matéria “**incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de PLR aos diretores não empregados segundo a Lei n.º 6.404/1976.**”. Não foi dado seguimento quanto às seguintes matérias:

- 1 - não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da legitimidade dos representantes dos empregados componentes da comissão paritária de PLR;
- 2 - não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura;
- 3 - não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas nos planos próprios;
- 4 - não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/ Administradores e/ou Diretores Não Empregados, por enquadramento na Lei n.º 10.101/2000; e
- 5 - não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas sem habitualidade, de acordo com a interpretação *in contrario sensu* dos arts. 22, I, e 28, I, ambos da Lei n.º 8.212/1991.

Cientificado do seguimento parcial, o au tuado interpôs Agravo às fls. 8528/8541, que foi acolhido pela Presidente da CSRF às fls. 8567/8574, tão somente para dar seguimento também à matéria “**não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura**”.

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 6/9/21 (processo movimentado em 6/8/21 – fl.8.613, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 8.614/8.627 em 18/8/21 (fl.8.628), propugnando pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recorrente tomou ciência do despacho que rejeito seus embargos tempestivos em 25/6/20 (fl. 8154) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 10/7/20, consoante

se extrai de fl. 8156. Preenchidos os demais requisitos para a sua admissibilidade, passo a conhecer do recurso. Todavia, apenas parcialmente, como a seguir explicitado.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de PLR aos diretores não empregados segundo a Lei nº 6.404/1976.**” e “**não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura.**”

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE. FORMALIZAÇÃO PRÉVIA

É legítimo o pagamento de PLR nos estritos termos da Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) que estabelece índices de lucratividade como base para obtenção do benefício financeiro quando celebrada com Sindicatos que detém competência territorial para representar a categoria determinável de empregados e empregadores, desde que referidas convenções sejam formalizadas antes de iniciado o período de tempo a que se referirá a PLR.

CONVENÇÕES COLETIVAS E ACORDOS PARTICULARES. PACTUAÇÃO PRÉVIA

A pactuação dos termos de convenção coletiva e/ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da empresa deve ser sempre prévia ao período a que se refere de modo que o empregado tenha, desde o início do período, condições de se pautar pelas metas a serem atingidas para a obtenção do benefício financeiro pactuado.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO QUALIFICADO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. HABITUALIDADE CONFIGURADA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto, natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

A habitual fixação da PLR aos Administradores, na forma da remuneração global fixada para a Administração, nos moldes da Lei 6.404, caracteriza a verba como não eventual e invoca a incidência previdenciária.

De outro giro, a decisão no julgamento do recurso voluntário se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas aos pedidos subsidiários indicados no capítulo da admissibilidade, e, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Juliano Fernandes Ayres, que deram provimento parcial ao recurso, e o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha.

Antes de passarmos à análise do recurso, cumpre registrar que este voto não abordará a temática acerca da não habitualidade no pagamentos das PLR, na medida em que tal matéria teve seguimento negado.

PLR – Administradores. Conhecimento.

Quanto a esta matéria, cumpre destacar que o recorrente acostou petição à fl.8.633, no qual noticiou a DESISTÊNCIA PARCIAL, de forma irrevogável, e RENÚNCIA ao direito em que se funda seu recurso, **especificamente quanto aos lançamentos sobre PLR paga a diretores não empregados ou administradores.**

Nesse contexto, à luz do que dispõe o § 3º do artigo 78 do RICARF¹, forçoso reconhecer que a renúncia do autuado ao direito sobre o qual se fundou seu recurso, ocasionou, por assim ser, sua perda de objeto, razão pela qual, encaminho por não conhecer do recurso nesse ponto.

Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura. Conhecimento.

Antes de adentrarmos à análise do recurso, cumpre destacar que o Fisco, em relação ao período autuado de 2014 e 2015, identificou PLR pagas a empregados com esteio em diversos instrumentos de acordos, a saber:

Convenções Coletivas de Trabalho Específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização AC 2013, 2014 e 2015; Acordos Próprios de Participação nos Lucros da Matriz AC 2013, 2014 e 2015; Acordos Próprios de Participação nos Lucros das Sucursais AC 2013, 2014 e 2015; e

¹ Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

[...]

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

Acordos Próprios de Participação nos Resultados – PPR AC 2013, relacionados a diversas áreas da empresa.

Todavia, o recurso do sujeito passivo teve seguimento admitido em relação à matéria ligada direta e exclusivamente às Convenções Coletivas de Trabalho, o que restringirá a abordagem deste voto a apenas aqueles instrumentos de acordo e, mais especificamente, quanto à temática da data da sua assinatura.

De fato, quanto a esses acordos e analisando as irregularidades apontadas pela Fiscalização, o colegiado *a quo* considerou que as seguintes circunstâncias não impediriam o pagamento da PLR fora do campo de incidência da exação: **i)** mais de um instrumento lastreando múltiplos pagamentos de PLR sem compensação entre eles; **ii)** único critério para se pagar a PLR, ter o empregado sido admitido antes de o início do período base, ou no seu decorrer, e estar em efetivo exercício ao final desse mesmo período; e **iii)** a PLR assegurada em valor fixo mínimo violando o caráter condicional (independentemente de apuração de balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira).

Todavia, logo em seguida, o colegiado assentou a necessidade de que as CCT fossem assinadas antes de o início do respectivo período aquisitivo para a percepção da PLR. Confira-se:

Assim, admitir que as Convenções Coletivas de Trabalho que tratem de PLR tendo como parâmetro a obtenção de lucros pela empresa possa ser firmada já no curso do período de que a força de trabalho dispõe para alcançar os resultados que lhe proporcionarão o ganho financeiro vai de encontro ao que pretende a norma legal, haja visto a prescrição do artigo 1º, da Lei 10.101/2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição. (grifei)

Incentivo à produtividade é sempre prévio à sua obtenção, nunca posterior. Primeiro você indica ao empregado quais são os parâmetros para a obtenção do benefício financeiro para, então, cada um assumir a postura que entenda devida para alcançar, ou não, o ganho efetivo.

Por isso o entendimento divergente da Turma quanto à necessidade de que os Acordos Coletivos e mesmo os Acordos Particulares firmados para o recebimento da PLR sejam prévios ao período a que se referem.

Em concreto, as CCT foram assinadas, não durante o período de apuração do lucro/resultado que se pretendeu compartilhar com os empregados, mas sim após o encerramento desse período, como abaixo resumido:

CCT/2013 – 30/1/14 – fls. 46/48;

CCT/2014 – 04/2/15 – fls. 49/51; e

CCT/2015 – 03/2/16 – fls. 52/54.

Em seu recurso, aduz o sujeito passivo que foi empregado ao caso, entendimento afeto a critério de programa de metas ou resultados, ao asseverar a necessidade de que as CCTs deveriam ser prévias aos períodos a que se referem e que as CCT reproduzem as condições ao recebimento da PLR vigentes em anos anteriores, de modo que os funcionários possuíam conhecimento das regras relativas à distribuição da PLR antes mesmo do início do período aquisitivo.

Pois bem.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem/vinha decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas.

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.

Cumprê destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando esses pagamentos como prêmios pelo atingimento de determinadas metas ou pelo cumprimento de determinadas regras.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação 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, já que seria produzida, **inoportunamente**, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

E perceba-se que, a rigor e num primeiro momento, apenas o Fisco teria o interesse na tributação da verba !

Parece-me claro que as regras postas só se incorporam – com robustez - ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa dá lugar a certeza acerca das regras postas para o jogo. Nesse rumo, não se pode afirmar que os termos do que foi extemporaneamente ao final acordado sempre guardam identidade com aquilo que foi negociado antes de o início a que se referem os lucros/resultados. Quero dizer, com isso, que iniciadas as tratativas antes mesmo de o início daquele período, ao se admitir a assinatura do acordo após referido marco temporal, não se pode assegurar que as regras ao final postas não se sujeitaram a negociações e condições estabelecidas igualmente após o início desse período.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - **participação obrigatória** e direta do trabalhador **nos lucros da empresa**, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, **com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Confira-se:

Art. 7º São **direitos** dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94², que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. É importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade.

Perceba-se que a intenção do legislador, é o que se deflui do texto encimado, foi a retribuição ao trabalhador, pelo seu esforço, de parte da riqueza que ajudou a produzir na sociedade. São repasses de **ganhos** de produtividade.

Assim sendo, imagino ser justamente essa **riqueza produzida** é que lastreará o pagamento ao trabalhador a esse título.

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Confira-se:

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

(...)

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

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o objetivo que se espera do instrumento, que aqui ouse a chamar de "mediato". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do esperado crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador é que deve ser interpretada a norma.

Vejamos, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

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

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O **objetivo**, esse aqui "**imediato**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados comecem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma **negociação** entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, **nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho:**

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o *plus* que deve ser dado pelo trabalhador (ou a

ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a ideia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade), ou se por **metas individuais/coletivas** (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma.**

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio³ pelo atingimento de metas.

Isso porque, a partir da análise detida aqui empreendida dos dispositivos, em especial do *caput* do artigo 1º e inciso I (*índice de lucratividade*) do § 1º do artigo 2º, ambos da Lei 10.101/2000, sou levado a concluir que aqueles dois incisos sugerem mecanismo de aferição de um comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

Reforçando, os meios eleitos pelas partes precisam, ainda que de forma indireta, visar a saúde financeira/econômica da empresa, além de, minimamente, propiciar o estímulo à produtividade - potencial ou efetivo. É dizer, é de se esperar da força de trabalho uma participação diferenciada (mesmo potencial) - seja individualmente falando, seja no conjunto com os demais trabalhadores - que justifique esse pagamento desvinculado de sua remuneração para fins previdenciários.

Nada obstante, há de se reconhecer que a depender do instrumento eleito, a definição ou estabelecimento daquele algo a mais, sobretudo a nível individual, torna-se cada vez mais tormentoso, como por exemplo no caso das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o *plus* do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g. índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

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

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.⁴

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

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.

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

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

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

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

Fonte: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/calculo-da-lucratividade-do-seu-negocio,21a1ebb38b5f2410VgnVCM100000b272010aRCRD>

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.

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

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

- 1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?
- 2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?
- 3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

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

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

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

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

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

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

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração e, por óbvio, antes do período a que se referem as metas, por força da literalidade do inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Acordos que **não** estipulam metas individuais ou em grupo

1 - igualmente pactuados previamente ao início do período de apuração, pela inteligência do artigo 1º da Lei 10.101/2000.

Essa é a linha que vem sendo recentemente adotada na CSRF, consoante se extrai das ementas a seguir colacionadas, com as quais me alinho:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-005.718, de 30.08.2017.**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. **Acórdão 9202-006.674, de 17.04.2018.**

PLR PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição. **Acórdão 9202-007.662, de 26.3.19.**

Por fim, percebe-se, aquele inciso XI do artigo 7º da CRFB/88, ao estabelecer que a PLR deva ser desvinculada da remuneração do empregado, deixou a cargo da Lei os contornos dessa não incidência.

Assim, preferiu o legislador, ao contrário de simplesmente disciplinar o pagamento das verbas àquele título, trazer exigência de interesse público que, de uma forma ou de outra, tendesse a justificar/compensar o não recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Com isso, como já abordado, além da questão de cunho social afeta à integração do capital e da força de trabalho; há uma outra que é, ao fim e ao cabo e mesmo que por via indireta, o estímulo ao crescimento econômico do país, a partir do efetivo incentivo à produtividade.

Exatamente neste ponto, impõe-se destacar que, diferentemente do sustentado por alguns, no sentido de que o recrudescimento na análise dos acordos no que toca à observância dos requisitos legais tente a inviabilizar o direito constitucional do trabalhador à percepção da PLR, penso que não deve ser somente esse o viés empregado, mas ainda sim o da proteção do interesse público ao custeio da previdência.

Perceba-se que esse direito constitucional já era levado à efeito antes mesmo da edição da MP 794/94, que deu origem à Lei 10.101/2000. Consigne-se sobre o tema, que o STF, no julgamento do RE 569.441, consolidou o entendimento de que há incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, antes de dezembro 1994. Em resumo: o pagamento da PLR, em cumprimento à determinação constitucional, era uma prática antes mesmo da edição da lei que o retirou do campo de incidência do tributo, observadas, por óbvio, as exigências legais.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Nesse rumo, VOTO por CONHECER **parcialmente** do recurso, apenas no que toca à matéria **não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR/Empregados sob o aspecto da pactuação prévia das CCTs – data da assinatura**, para, na parte conhecida, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Voto Vencedor

Conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

No mérito, divergi do sempre bem fundamentado voto do ilustre Relator, pelas razões que passo a expor adiante.

Neste tocante, discute-se nos autos se as Convenções Coletivas de Trabalho deveriam ter sido firmadas antes do início do período aquisitivo a que se referem. Como bem delimitado pelo Relator logo no início de seu voto, a Turma *a quo* superou os demais óbices levantados pela acusação fiscal no presente caso, sobejando, apenas, o alegado descumprimento

do requisito do pacto prévio ao período aquisitivo. No entender do Relator, as Convenções deveriam ter sido firmadas antes de tal período, para possibilitar o incremento à produtividade, bem como para estimular o crescimento econômico do país e para proteger o custeio previdenciário.

Pois bem. Discordo, no presente caso, quanto a tal necessidade e **dividirei o presente voto em duas partes: a primeira parte será exclusivamente jurídica, tendo em vista meu reiterado entendimento acerca da matéria; já a segunda parte levará em consideração as circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto, pois tais circunstâncias e peculiaridades foram decisivas para que o ilustre Presidente em Exercício, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, igualmente divergisse do Relator, formando a presente corrente vencedora.**

Iniciando pela **primeira parte**, a não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

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;

A PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo 7º, como o capítulo no qual ele está inserido não deixam margem para dúvidas. Deste modo, a interpretação das normas infraconstitucionais da PLR deve sempre tomar em consideração esse aspecto fundamental.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. No plano infraconstitucional, a regulamentação foi feita pela Lei nº 10.101/2000, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias. É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento da formalização e de conveniência das várias partes envolvidas, tais como a empresa, as entidades sindicais dos trabalhadores, as entidades sindicais dos empregadores etc.

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação

será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional. Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a conseqüente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono. Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

- 1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.
- 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.
- 3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.
- 4) Por via de conseqüência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

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 desconformidade

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), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

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. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, ao passo que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

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)

E da própria redação originária do art. 2º, § 1º, incs. I e II, acima transcrito, ainda se conclui que uma das interpretações possíveis é de que a pactuação prévia somente seria exigida em relação a programas de metas, resultados e prazos (inc. II), sendo inexigível em relação a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, o que igualmente justifica a linha interpretativa acima adotada, mormente no presente caso, no qual, por se tratar de Convenções Coletivas de Trabalho, inexistia programas de metas, resultados e prazos.

Quanto à **segunda parte**, a qual, como afirmado linhas acima, diz respeito às circunstâncias e peculiaridades do caso concreto, três pontos foram considerados fundamentais para se relativizar a questão relativa ao pacto prévio.

Em primeiro lugar, trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais são firmadas por sindicatos dos empregadores e dos empregados, e não propriamente pela recorrente. Dito de outra forma, sequer se poderia afirmar que a falta de formalização do pacto prévio seria um ato imputável exclusivamente à recorrente, tratando-se, sim, de questão afeta às discussões entre os sindicatos.

Em segundo lugar, restou demonstrado que as Convenções reproduzem as Convenções de anos anteriores (a exemplo de 2011 e 2012), as quais continham simples previsões de pagamentos de parcelas fixas, com simples atualizações, das parcelas fixas, de um ano para outro, de tal forma que havia, sim, previsibilidade, e não se poderia afirmar, como fez o Relator, que faltaria o requisito do incentivo à produtividade.

Em terceiro lugar, a decisão recorrida superou todas as demais acusações fiscais, de modo que teria sobejado apenas o suposto descumprimento do pacto prévio. E mais: como a decisão recorrida ultrapassou o óbice levantado pela acusação, de que a previsão de pagamento de um valor mínimo violaria o caráter condicional da PLR, o requisito do incremento à produtividade perdeu relevância no caso concreto.

Resumidamente, é possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única acusação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio.

Em sendo assim, divirjo do voto do ilustre Relator e dou provimento ao recurso especial da contribuinte, para reconhecer a validade das Convenções Coletivas de Trabalho em relação ao requisito da pactuação prévia.

(assinado digitalmente)

Joao Victor Ribeiro Aldinucci

Fl. 19 do Acórdão n.º 9202-010.625 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16327.720899/2018-75

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênua ao ilustre Relator, Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, ousou discordar de seu tão bem fundamentado voto.

E as razões para tal discordância foram retratadas à perfeição pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, redator do voto vencedor, na segunda parte de seu voto.

No caso concreto, a celeuma envolvia Convenções Coletivas de Trabalho, o que implica que a recorrente não era parte direta das negociações, cabendo-lhe tão somente cumprir o que fora pactuado entre os sindicatos dos empregadores e dos empregados, circunstância que, se não afasta, por si só, a falta de pacto prévio, ao menos enfraquece muito a tese de sua necessidade ante às peculiaridades tratadas nos presentes autos.

Além disso, as Convenções firmadas ao longo do tempo demonstram a existência de previsibilidade nas previsões de pagamentos, em parcelas fixadas, constatando-se tão somente meras atualizações monetárias ano a ano.

Por fim, convém ressaltar que a decisão recorrida já havia afastado o argumento da autoridade fiscal de que “*a previsão de pagamento de um valor mínimo violaria o caráter condicional da PLR*”, assim como todos os demais pontos levantados pela Fiscalização (“concomitância de planos”, “emprego da PLR como substituição/complemento de remuneração dos empregados”, “ausência de incentivo à produtividade”), razão pela qual, com base na divergência que foi devolvida à esta C. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não há como se negar provimento ao Apelo da Recorrente.

Assim sendo, encaminho meu voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto