



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720276/2013-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.312 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente JOHN BEAN TECHNOLOGIES MAQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1016/1037) interposto em face de decisão (e-fls. 989/994) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

AIOP n.º 51.025.120-0 (e-fls. 02/06), a envolver as rubricas “**12 Empresa**” e “**13 Sat/rat**” (levantamento: **SC** - DIF BC PLR) e competências 02/2009 a 02/2012;

AIOP n.º 51.025.121-8 (e-fls. 07/11), a envolver a rubrica “**15 Terceiros**” (levantamento: **SC**) e competências 02/2009 a 02/2012; e

AIOP n.º 51.025.123-4 (e-fls. 12/16), a envolver a rubrica “**11 Segurados**” (levantamento: **SC**) e competências 02/2009 a 02/2012;

Todos os AIs foram cientificados em 31/07/2013 (e-fls. 02, 07 e 12). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 20/24. Na impugnação (e-fls. 752/768), foram abordados os seguintes tópicos:

(a) Tempestividade.

(b) Participação nos Lucros e Resultados.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 989/994):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 28/02/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS (PLR). DESATENDIDA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVDENCIÁRIA

A Lei n.º 10.101/00 é bastante clara quando, em seu art. 2º, § 1º dispõe que devem constar dos instrumentos de negociação da PLR "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado" e que os "critérios e condições" devem ser "pactuados previamente". Desta forma, não há espaço para dubiedade na interpretação: o acordo deve ser firmado em data anterior ao início do período a que se referem os lucros e resultados, para que os participantes possam ter ciência dos requisitos a serem adimplidos para fazerem jus ao pagamento a título de participação nos lucros e, então, poderem direcionar seus esforços em tal sentido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 12/08/2014 (e-fls. 1000/1013) e o recurso voluntário (e-fls. 1016/1037) interposto em 11/09/2014 (e-fls. 1016), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade. O recurso é tempestivo, pois o prazo expira em 11/09/2014.

(b) Participação nos Lucros e Resultados. A recorrente celebrou os acordos antes de efetuar os pagamentos em cada um dos exercícios envolvidos na discussão, de 2008 a 2011, conforme comprovam os programas de PLR dos exercícios de 2008 a 2011 juntados à impugnação, todos celebrados e arquivados no Sindicato antes de se efetuar os respectivos orçamentos aos funcionários. Conforme jurisprudência, legislação regulamentadora da PLR não veda que negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido. Além disso, a recorrente comprovou a expectativa de direito por parte dos funcionários e a previsibilidade do programa, eis que as metas e os objetivos de todos os anos sempre foram divulgados e eram do conhecimento do Sindicato e de todos os seus empregados em média com 12,42 anos "de casa", conforme demonstra o simples exame, ano a ano (de 2000 a 2007), dos planos de PLR assinados, tendo havido manutenção de regras parecidas, de modo a conferir perfeita previsibilidade e observância da *ratio essendi* da Lei n.º 10.101/2000, bem como do direito do trabalhador previsto no inciso XI, do artigo 7º, da Constituição. Não se trata de invocar a praxe para afastar norma legal, sendo exatamente o contrário, ou seja, o cumprimento do requisito legal de se tornarem previsíveis as regras dos planos em debate aos empregados, ainda que os planos tenham sido assinados ao final dos exercícios.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 12/08/2014 (e-fls. 1000/1013), o recurso interposto em 11/09/2014 (e-fls. 1016) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Participação nos Lucros e Resultados. No caso concreto, é incontroverso que os acordos coletivos foram assinados após o termino dos respectivos períodos aquisitivos, mas antes dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados.

No entender da recorrente, jurisprudência e legislação exigem apenas a que a assinatura dos acordos seja anterior ao pagamento. Além disso, argumenta que havia expectativa de direito e previsibilidade do programa durante o transcurso dos períodos aquisitivos, pois as regras fixadas ano a ano eram parecidas, havendo observância da *ratio essendi* da Lei n.º 10.101/2000, bem como do previsto no inciso XI, do artigo 7º, da Constituição, não se tratando de invocar praxe para afastar o cumprimento de regra legal.

O art. 7º, XI, da Constituição depende de regulamentação (RE 569.441. TEMA STF N.º 344) e, uma vez descumprida a regulamentação legal, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo das contribuições, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei n.º 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, ou seja, a Lei n.º 10.101, de 2000.

Ainda 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. Não há negócio jurídico, mas negociação. Não há norma jurídica trabalhista autônoma. São meras tratativas incertas e duvidosas por lhes faltar a força vinculante decorrente de uma norma posta em instrumento previsto na Lei n.º 10.101, de 2000.

Não se trata de uma mera formalidade, mas de se garantir o cumprimento da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, sob pena de seu enfraquecimento ou mesmo anulação.

Isso porque, para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei n.º 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados.

Além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, tal exigência foi expressamente evidenciada pelo disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000. Não se trata de uma mera faculdade, mas de requisito inerente à natureza do instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Há jurisprudência que admite a possibilidade de flexibilização, diante da avaliação do caso concreto. Considero, contudo, que esse entendimento desconsidera a circunstância de

não haver até a assinatura dos documentos regra clara e objetiva, pois ainda pendente negociação coletiva capaz de alterá-la. Não há regra, mas expectativa de regra.

Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho encerra as tratativas. Antes disso, reitere-se, não há regra, mas expectativa de regra.

Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa.

Por ser expectativa, não se trata de regra objetiva enquanto norma jurídica trabalhista autônoma posta, ou seja, ainda que se tome a expectativa por regra pressuposta a aflorar da negociação pendente, ela não será objetiva, na medida em que não foi posta em instrumento coletivo de trabalho.

No meu entender, é irrelevante que os trabalhadores tenham tido conhecimento do andamento das tratativas. Isso porque, como já dito, não há regra, mas mera negociação de regra e à luz dos fatos ocorridos durante o período já transcorrido do ano aquisitivo e, no caso concreto, depois de transcorrida a totalidade do período aquisitivo, a violar inequivocamente a finalidade do instituto.

Logo, não merece reforma a decisão recorrida.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **quanto ao mérito da demanda**, capaz de ensejar a reforma do Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

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).

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é im procedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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 seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (*grifos nossos*)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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 funcional 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 de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n.º 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n.º 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se

faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

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

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos inculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese dos autos, tendo em vista ser a única motivação o momento da assinatura do plano (pactuação prévia), passamos a análise:

Pois bem!

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucionais acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

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!!!

Sobre o tema, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênia para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão n.º 2202-005.195. cujo adoto como razões de decidir:

(...) Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" ou de "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"³ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁴. Para a doutrina jus trabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", podese esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

(...)

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já *pactuados*, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

Portanto, deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei n.º 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 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 n.º 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 n.º 8.212/91, bem como MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 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)

Em assentada recente, tal posicionamento foi majoritário novamente, senão vejamos:

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. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI, sessão de 21 de março de 2023)

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.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO

RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira