



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720758/2016-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.380 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2023  
**Recorrente** KINEA INVESTIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

**PLR. PACTUAÇÃO PRÉVIA.**

A determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

O requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

**ASSINATURA DO REPRESENTANTE SINDICAL NO ACORDO. COMPROVAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NA NEGOCIAÇÃO.**

Havendo nos autos a comprovação de que o representante do sindicato assinou o acordo para pagamento da PLR celebrado por comissão eleita para esse fim, deve-se considerar cumprido o requisito legal que exige a participação do ente sindical nas negociações.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.**

Nos termos da Súmula Carf nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na vigência da Lei 14.689 de 20/09/2023, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Gleison Pimenta Sousa, que lhe negavam provimento. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira votou pelas conclusões. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou procedente lançamento de contribuições previdenciárias principais e acessórias devidas pela empresa.

O relatório fiscal da autuação está às fls. 2 e seguintes. Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 546 e ss):

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador: no valor de R\$ 6.111.518,41, lavrado em 18/11/2016, relativo ao lançamento de contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não declarada em GFIP, incidente sobre valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR.

Contribuição para Outras Entidades e Fundos: no valor de R\$ 1.687.942,94, lavrado em 18/11/2016, relativo ao lançamento de contribuição social destinada a outras entidades e fundos (Senac, Sesc, Sebrae, Incra, Salário Educação), incidente sobre valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de PLR.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls.2/17, o fato gerador das contribuições lançadas foi a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, nas competências 02/2012, 03/2013 e 08/2013, a título de PLR, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Da análise dos planos para pagamentos de PLR (Programas de Participação nos Resultados 2011, 2012 e 2013, fls.136/141, 142/151 e 154/162) apresentados pelo contribuinte, a fiscalização constatou que:

- a) Programa de Participação nos Resultados 2011: o acordo foi firmado entre comissão de empregados e empresa em 9/12/2011, com vigência de 1/1/2011 a 31/12/2011, e foi assinado pelo Sindicato da categoria em 13/12/2011. O pagamento da PLR referente a este plano foi efetuado em 02/2012.
- b) Programa de Participação nos Resultados 2012: o acordo foi firmado entre comissão de empregados e empresa em 15/10/2012, com vigência de 1/1/2012 a 31/12/2012, e foi assinado pelo Sindicato da categoria em 31/10/2012. O pagamento da PLR referente a este plano foi efetuado em 03/2013.
- c) Programa de Participação nos Resultados 2013: o acordo foi firmado entre comissão de empregados e empresa em 26/7/2013, com vigência de 1/1/2013 a 31/12/2013, e foi assinado pelo Sindicato da categoria em 27/8/2013. O pagamento da PLR referente a este plano foi efetuado em 08/2013.

Diante de tais constatações, a empresa foi intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF de 10/4/2015 (fls.219/220) a justificar o motivo dos programas de PLR não terem sido pactuados previamente conforme determina a legislação, e a esclarecer a qual programa de metas os empregados estavam vinculados até assinatura dos acordos.

Em resposta, o contribuinte afirmou que como os programas de PLR não tiveram alteração significativa no seu conteúdo no período de 2010 a 2013, as regras para participação já eram conhecidas pelos colaboradores desde 2010, não tendo ocorrido mudanças relevantes para anos subsequentes (fls.222/224).

O contribuinte também foi intimado a demonstrar as convocações feitas ao Sindicato da categoria para integrar a comissão de negociação do programa de PLR.

Conforme documentação apresentada (fls.237/238), relativamente ao programa próprio exercício 2011, em 18/8/2011 foi enviado e-mail solicitando ao Sindicato a indicação de um representante para integrar a comissão de negociação e em 19/8/2011 o Sindicato respondeu afirmando da impossibilidade física de um representante e solicitando o encaminhamento do instrumento correspondente.

Contudo, foi verificado que o contribuinte enviou ao Sindicato um esboço de programa, datado de 24/8/2011, assinado pelos representantes da empresa e da comissão de empregados (fls.239/242) e que houve alterações no conteúdo do programa de PLR exercício 2011 em relação ao programa de PLR 2009-2010.

Foi constatado, ainda, que a comissão de empregados que assinou o esboço enviado ao sindicato foi empossada em 27/8/2009, para um mandato de 02 anos, sendo que em 27/8/2011 encerrou-se o mandato desta comissão. Assim, o programa de PLR acordado em dezembro de 2011 foi assinado por uma nova representação dos empregados para um mandato de dois anos, eleita em 6/12/2011 e empossada em 9/12/2011, na mesma data da assinatura do acordo. E o Sindicato assinou o programa em 13/12/2011 (fls.252/257).

No programa de PLR referente ao exercício 2012 o contribuinte solicitou um representante do Sindicato da categoria em 9/10/2012, para reunião no dia 15/10/2012 (fls. 260/261). O Sindicato respondeu da impossibilidade de enviar um representante devido à agenda de compromissos (fl.262). O acordo foi assinado em 15/10/2012 sem a participação do Sindicato, que assinou o programa em 31/10/2012.

Em relação ao programa de PLR exercício 2013 o contribuinte (item 3 da resposta, fl. 223) informou que não localizou a convocação do Sindicato para que este indicasse um

representante para integrar a comissão de negociação. O acordo foi assinado em 26/7/2013, sem a participação do representante da entidade sindical, com pagamento da PLR em 08/2013. O Sindicato assinou o programa em 27/8/2013.

Dessa feita, a fiscalização concluiu que os programas de PLR estavam em desacordo com o que determina a legislação: foram celebrados no final de cada exercício (em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, artigo 2º, §1º) e na comissão não havia representante sindical (em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, artigo 2º, inciso I).

Diante da constatação de que as parcelas relativas à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa foram pagas sem a observância dos requisitos da legislação específica, a fiscalização considerou que os valores pagos integram o salário de contribuição e lançou as contribuições respectivas.

O valor da base de cálculo foi apurado através das folhas de pagamento apresentadas pela empresa, rubrica 5993, Particip. Resultados.

### **Impugnação**

O autuado foi cientificado dos autos de infração em 29/11/2016 (Termo de Ciência, fls.328/329) e, em 28/12/2016 apresentou defesa de fls.351/361 (despacho de fl.543). Em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

### **Mérito - Não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR a empregado**

Afirma que a exigência fiscal não merece prosperar e deve ser cancelada, pois observou todos os requisitos legais pertinentes à PLR.

### **Participação Sindical**

Aduz que, conforme documentação apresentada durante a ação fiscal, o Sindicato foi convocado, em 24/8/2011, a participar da negociação do programa próprio de PLR e participou ativamente da negociação do instrumento, tanto que, em correspondência de setembro de 2011 (fl.426), fez apontamentos em relação ao teor do acordo, o que foi devidamente atendido, culminando na posterior assinatura e validação do acordo.

Assevera que para os anos de 2012 e 2013 o teor dos acordos de PLR foi praticamente o mesmo, tanto que foi ratificado pelo Sindicato e seguiu o mesmo processo de negociação, conforme processo definido pela entidade sindical.

Destaca que, conforme documentação apresentada, e como afirmado pela fiscalização, todos os programas de PLR contaram com a chancela do Sindicato que expressamente reconheceu todos seus termos. Os acordos foram assinados pelo representante do Sindicato e arquivados na entidade sindical, conforme correspondência de dezembro de 2011 (fl.427).

Afirma que resta demonstrado que o Sindicato validou seus programas próprios de PLR, pois através da assinatura aposta nos instrumentos de negociação, os termos e condições neles contidos foram reconhecidos e ratificados pela entidade sindical.

Argumenta que a fiscalização questiona o fato da ratificação dos programas de PLR ter ocorrido em momento posterior à sua elaboração e afirma que ao reconhecer e ratificar os termos dos programas de PLR, a entidade sindical concordou expressamente com a metodologia relativa à PLR estabelecida, o que demonstra o atendimento das disposições da Lei n.º 10.101/2000.

Aduz que todos os programas próprios de PLR passaram pela análise e chancela do Sindicato (responsável pela defesa dos interesses dos empregados), tanto que este

reconheceu e ratificou todos os seus objetivos, indicadores e formas de aferição estabelecidas.

Argumenta que a evidência da ocorrência das negociações entre as partes foi também devidamente trazida durante a fiscalização, tanto que a Autoridade Fiscal reconheceu a existência de tratativas com o Sindicato (itens 6.7 a 6.11 do TVF), embora tenha consignado que não teria ocorrido a negociação referente aos programas de PLR.

Argumenta ainda que, além do Sindicato ter ciência das negociações para elaboração dos planos de PLR, eles foram ratificados através de sua chancela nos instrumentos, restando evidente a sua participação. E, que tendo sido expressamente reconhecidos e ratificados pelo Sindicato da categoria, os programas são instrumentos legítimos para a validação das regras para o pagamento da PLR.

Destaca que a lei não dispõe qual a forma ou requisito para a demonstração/comprovação da participação sindical dos instrumentos de negociação da PLR, não havendo razão pela qual a assinatura do Sindicato não possa ser aceita para fins de atendimento da legislação.

Cita decisão do Carf no sentido de que a assinatura do representante do sindicato é prova suficiente para evidenciar a sua participação nas negociações e que somente pode ser rejeitada se restar configurada uma fraude, o que não é a hipótese do caso.

Assevera que a participação sindical se deu pelo método de negociação sugerido pela própria entidade que atendeu ao convite feito e se manifestou sobre os termos dos acordos que foram discutidos pelos demais membros da comissão de negociação.

Esclarece que, na eventualidade da chancela do Sindicato não ser aceita como demonstração de sua participação e validação do instrumento de negociação, salienta que também diligenciou para que o Sindicato comparecesse as reuniões de negociação dos acordos, por intermédio das convocações direcionadas ao Sindicato da categoria, não podendo seus empregados serem prejudicados em eventual ausência do representante sindical. Cita decisão do Carf nesse sentido.

Conclui restar demonstrado o atendimento ao requisito da participação sindical nos instrumentos de PLR.

### **Negociação Prévia**

Destaca que todos os pagamentos foram realizados com base em acordos assinados no exercício anterior ou, na pior das hipóteses, todos os planos foram assinados previamente ao pagamento, tendo havido, portanto, negociação prévia.

Ressalta que o pagamento da PLR, além de estar vinculado ao atingimento das metas de cada área e de cada indivíduo, conforme o caso, depende também do desempenho da empresa (lucro/resultado) que só se apura ao final do exercício.

Esclarece que todas as regras, metas, condições e os critérios para o pagamento de PLR são sempre conhecidos pelos empregados e negociados no início do período de apuração dos lucros ou resultados. Apenas a formalização do acordo de PLR ocorreu em um momento posterior ao da contratação das metas/percentuais de desempenho.

Assevera que pactos entre empregados e empregadores são originários de negociações complexas e que o empregador não possui controle pleno do andamento e da formalização das negociações, pois também depende de negociações sindicais, por exemplo. Aduz que a atribuição de limite temporal absoluto, para fins de ratificação do acordo, impede a efetividade da norma legal assecuratória do programa de lucros e resultados. E afirma que por isso a própria Lei nº 10.101/00 não prevê data limite ou sanção para tal encargo, o que, inclusive, já foi decidido pelo Carf. Cita decisão.

Acrescenta que, como reconhece a jurisprudência administrativa, a época de registro pode ser flexibilizada, especialmente quando demonstrada a existência de tratativas em andamento e o conhecimento das linhas gerais do programa de participação pelos empregados, como o que ocorre no caso em tela, em que o teor dos acordos desde 2010 permanece praticamente o mesmo, conforme se comprova do quadro comparativo entre os planos, exibido à fiscalização e anexo à defesa.

Aduz ainda, que de acordo com a Lei nº 10.101/2000, não há vedação para que o acordo de PLR seja celebrado dentro do mesmo exercício. Cita decisão da CSRF nesse sentido.

Afirma restar demonstrado que, mesmo que os programas não tenham sido assinados antes do início do ano de apuração dos resultados, tal fato não pode ser motivador da exigência fiscal pela falta de atendimento à legislação regulamentadora da PLR, até porque não há previsão legal nesse sentido.

Ressalta que, conforme devidamente esclarecido na fase de fiscalização, distribuía a PLR conforme as seguintes regras: primeiramente, em relação aos empregados com atuação direta nos fundos de investimentos, o percentual de pagamento da PLR era calculado nos termos dos parâmetros pré-estabelecidos nos anexos dos Programas de PLR3.

Diz que para esses empregados, as regras para o recebimento da PLR eram devidamente divulgadas no início de cada ano de apuração, conforme se evidencia dos e-mails de comunicação aos públicos-alvo desse regramento e que, além disso, periodicamente, apresentava aos empregados demonstrativos de acompanhamento/atingimento das metas, com o cálculo do percentual a que cada empregado faria jus (fls.456/494).

Salienta que em relação aos empregados da área de suporte, um dos fatores de mensuração da PLR era o desempenho individual, que era medido com base no contrato de metas, cujo conhecimento por parte dos empregados ocorria no início do período de apuração dos resultados, conforme se demonstra pela amostragem de contratos de metas de empregados, bem como pelos comunicados institucionais nos quais constam os prazos limites para a sua formalização (preenchimento) no sistema intranet da empresa (fls.495/524).

Afirma que não restam dúvidas de que os acordos somente convalidam os critérios objetivos (metas, regras e percentuais de distribuição) que, comprovadamente, já foram discutidos e pactuados entre empresa e funcionários no início de cada ano.

Frisa que os requisitos legais relativos à PLR restam atendidos quando os termos da participação forem pactuados, como no caso em tela, antes do fim do período a que se refere o acordo. Cita decisão do Carf nesse sentido.

Conclui que está provada a existência de prévio conhecimento das regras pertinentes à distribuição de lucros, nos termos da Lei nº 10.101/2000, razão pela qual não há como se sustentar o questionamento do Fisco quanto a data da assinatura dos acordos.

Aduz que, como reforço do conhecimento prévio das regras dos planos, está apresentando declarações assinadas pelos empregados da empresa (fls.525/538).

#### **Não Incidência de Juros sobre Multa de Ofício**

Alega que, caso que não seja anulada a exigência fiscal, o Fisco não pode exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Argumenta que, nos termos da Lei nº 9.430/1996, os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora, e sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora. E

conclui que os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora, e não o valor da multa de mora.

Assevera que, se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício. E afirma que o artigo 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN. Por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 12 do art. 161 do CTN.

Cita decisões do Carf sobre o tema, reconhecendo o não cabimento da exigência.

Conclui que não cabem juros sobre a multa. E que, se fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

Pedido Requer o cancelamento da exigência fiscal consubstanciada nestes autos.

O Colegiado da 8ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

#### CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a cobrança e recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

#### MULTAS E JUROS.

As multas e juros exigidos na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorrem de expressa disposição legal.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de piso em 11/1/2018 (fls. 562), a contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 9/2/2018 (fls. 564 e 567 ss), por meio do qual devolve à apreciação deste Conselho as teses já submetidas à apreciação da primeira instância de julgamento administrativo.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto que dele conheço.

Conforme relatado, a discussão gira em torno de pagamento de Participação em Lucros ou Resultados (PLR) sem pactuação prévia e sem participação sindical efetiva, o que configura inobservância à lei que rege a matéria, mais precisamente aos seguintes dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000:

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;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; [\(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

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:

...

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

### **DA PACTUAÇÃO PRÉVIA:**

No caso concreto os instrumentos de negociação foram celebrados (assinados) nas seguintes datas:

- 2011 – 9/12/2011 - pagamento em 02/2012

- 2012 – 15/10/2012 - pagamento em 03/2013

- 2013 - 26/07/2013 (o programa teria apuração semestral: referente ao 1º semestre de 2013 em julho ou agosto) - pagamento em 08/2013.

Nota-se claramente que os empregados durante praticamente todos os anos em discussão (em relação ao ano de 2013 o lançamento se reporta ao primeiro semestre, ou seja, aos pagamentos efetuados em 08/2013) desconheciam completamente as regras ou metas que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da PLR; o estabelecimento de critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos próximo do final do período a que se referiam.



A meu ver resta configurada nítida ausência de prévia negociação, ao arrepio da lei, que determina expressamente que o pagamento da PLR está condicionado ao estabelecimento de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ora, deve-se ter em mente que o objetivo da PLR é incentivar a produtividade mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo a eles o fruto de todo esse esforço, de modo que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno.

Há que se considerar ainda que o empregado, para recebimento da PLR, deve atender a condições a ele impostas, de forma que nada mais óbvio do que a necessidade de conhecimento prévio de quais são essas condições, as 'regras do jogo', a fim de não ter seu direito prejudicado, pelo contrário, ser estimulado a alcançar as metas por meio de seu esforço, sendo essencial para tal o conhecimento prévio dessas condições.

Por assinatura prévia, entendo que esta deva se dar antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados a serem pagos como PLR; só assim os empregados poderiam saber o que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento da PLR, e haver assim incentivo à produtividade, conforme estabelecido na legislação, constituindo-se no objetivo maior do programa.

A alegação do recorrente de que as condições previstas nos Acordos Coletivos seriam semelhantes àquelas estabelecidas em anos anteriores, desde o ano de 2010, também não o socorre visto que não há nada que impediria que as regras pudessem ser mudadas (tanto que foram, conforme constado pela autoridade fiscal – item 6.9 do Relatório Fiscal, de forma que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas; a forma de se ter esse conhecimento é a assinatura prévia das regras estabelecidas em acordos, entendendo-se por prévia se assinada antes do período aquisitivo.

Cabe frisar que essa matéria tem sido objeto de muitos debates no âmbito deste Conselho e, no mesmo sentido deste voto, em recente decisão datada de 21 de março de 2023, Acórdão 9202-010.620, de relatoria do Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, este em seu voto vencedor assim se manifestou:

Em linhas gerais, a relatora advoga a tese de que o acordo de PLR poderia ser assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, já que haveria nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente, como teria ocorrido no presente caso concreto, onde haveria a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Não vejo dessa forma.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem 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.

Cumpra 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 – em definitivo - 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 794/941, 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. E 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:

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 "imediatos", 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 prêmio 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 uma 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).

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.<sup>3</sup>

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.

Cumprir ressaltar que se há a preocupação de o empregador, pressionado por reajuste salarial, pactuar acordos com a inserção de regras e metas/condições inatingíveis, prejudicando, de início, o trabalhador; há, pelo menos de se imaginar, a possibilidade de que tal instrumento seja utilizado como complementação da remuneração, prejudicando, de início, os cofres públicos e, reflexamente e mais a frente, o próprio trabalhador.

Nesse rumo e como regra, para que se tenha, justificadamente satisfeita a conjugação "EXPECTATIVA DE ALGO A MAIS DO TRABALHADOR" x "PERCEPÇÃO DA PLR", tomando-a como causa e efeito, imperioso que o conhecimento das regras e metas (definitivamente postas) por aqueles que empreenderão esforços para sua consecução deva se dar previamente ao início do período de apuração do resultado, vale dizer, até à "linha de largada" ou antes do "início do jogo", sob pena de ter-se por desvirtuado o instituto.

Em outras palavras, não basta que o conhecimento por parte do empregado se dê antes de a formalização do acordo ou antes de o período para atingimento da meta, tampouco que a própria formalização do acordo tenha se dado antes de o período para atingimento da meta, é crucial que a formalização se dê antes de o início do período de apuração do resultado/lucro que se busca compartilhar com o empregado, que, por vezes, pode não coincidir com o período para atingimento das metas.

De outro giro, não supre a exigência legal, o fato de as regras e metas acordadas ao longo do período base assemelharem-se àquelas que se tinha em períodos anteriores e que já eram do conhecimento dos empregados. Ainda que na seara trabalhista seja eventualmente garantido ao empregado a percepção dessa verba após a vigência do acordo e até que novo sobrevenha, penso que para fins tributários, em especial para conferir-lhe sua não incidência, a manutenção dos pagamentos a esse título, sob o fundamento de que haveria uma presunção de conhecimento das regras e metas pendentes de acordo, em função daquelas de períodos anteriores, além de, efetivamente, não garantir que assim seria feito ao final, não vejo como, em assim sendo, ter havido qualquer incentivo à produtividade.

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.

Cabe esclarecer que, mesmo com as alterações na seara da legislação trabalhista (Lei nº 14.020, de 200) que, frise-se, não se aplica ao caso concreto por este se referir a anos bem anteriores àquelas regras, o lançamento relativo aos anos de 2011 e 2013 seriam mantidos hígidos, uma vez que não atenderiam ao que passou a dispor o § 7º ao art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, incluído pela lei Lei nº 14.020, de 2020:



§ 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.

Em suma, entendo que a instituição do programa de PLR deve ser anterior ao período a ser considerado na apuração do lucro ou resultado, pois só assim pode-se falar em incentivo à produtividade (art. 1º da Lei nº 10.101/2000). A assinatura do acordo depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos não satisfazem o objeto maior da lei.

Nesse mesmo sentido, transcrevo entendimento constante de voto vencedor proferido pelo Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, no Acórdão 2202-006.086, julgado por esta Turma em 4 de março de 2020:

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.

Assim, à luz da legislação vigente à época dos fatos gerados, por ter sido pago valor sob a denominação de PLR mas em desconformidade como o que dispõe o inciso II do § 1º da Lei nº 10.101, de 2000, deve ser mantido o lançamento, pois nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 28. (...)

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

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

## **DA PARTICIPAÇÃO SINDICAL**

Quanto à participação efetiva de entidade sindical no acordo coletivo, informa a autoridade fiscal que

6.6- ...o contribuinte foi intimado a demonstrar as convocações feitas ao sindicato da categoria para integrar a comissão de negociação do Programa próprio, conforme determina o art. 2º , Inciso I da Lei 10.101/2000.

6.7- Conforme documentação trazida pelo contribuinte (Doc.11 em anexo) relativamente ao Programa próprio exercício 2011, em 18/08/2011 a empresa , através de E-mail solicita ao Sindicato a indicação de um representante para integrar a comissão de negociação; Em 19/08/2011 o sindicato responde afirmando da impossibilidade física de um representante, solicitando o encaminhamento do instrumento correspondente.

6.8- O contribuinte envia ao sindicato um esboço de programa, datado de 24/08/2011, assinado pelos representantes da empresa e da comissão de empregados para análise do sindicato.

6.9- Conforme constata-se houve alterações no Plano próprio do contribuinte (2009-2010) com o Plano referente ao exercício 2011 (Exemplo: cláusula décima segunda e os anexos). Outrossim a comissão de empregados que assinou o esboço enviado ao sindicato em 24/08/2011 foi empossada em 27/08/2009, para um mandato de 02 anos, sendo que em 27/08/2011 encerrou-se o mandato desta comissão de empregados . O Plano acordado em dezembro de 2011 foi assinado por uma nova representação dos empregados para um mandato de 2 anos , eleita somente em 06/12/2011 , empossada em 09/12/2011 na mesma data da assinatura do acordo. Com a ausência de um integrante representando a entidade sindical dos empregados, o sindicato assinou o acordo em 13/12/2011. (Doc. 16 em anexo ao Processo ).

6.10 - No Plano próprio referente ao exercício 2012 o contribuinte solicita um representante do sindicato da categoria em 09/10/2012, para reunião no dia 15/10/2012 para tratar do Programa de PLR; o sindicato responde da impossibilidade de enviar um representante devido agenda de compromissos. O acordo foi assinado em 15/10/2012, sendo que, o sindicato dos empregados, que não integrou a comissão de negociação assina o Plano em 31/10/2012.

6.11- Em relação ao Plano próprio exercício 2013 o contribuinte, conforme item 3 da resposta –Doc.10-, informa que não localizou a convocação ao sindicato para que este indicasse um representante para integrar a comissão de negociação. O acordo foi assinado em 26/07/2013, com pagamento em 08/2013, e devido a não participação do representante da entidade sindical, o sindicato assina o Plano em 27/08/2013.

Nos termos da Lei nº 10.101, de 2000:

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;

...

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013)

Fato é que os Acordos foram assinados pela entidade sindical, que assim os chancelaram; além disso, conforme demonstrado às fls. 258 e 427, os acordos foram enviados aos sindicatos para arquivamento, restando cumprido, a meu ver, a participação sindical exigida pela lei.

Nesse mesmo sentido, colaciono interessantes apontamentos feitos pela Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, com os quais convirjo:

O legislador determinou que a implementação de pagamentos conhecidos como PLR decorram de negociação entre a empresa e seus empregados através de comissão formada por representantes da empresa, empregados e sindicato, ou convenção ou acordo coletivo (incisos I e II, ao art 2º, da Lei 10.101/2000).

Isso implica que a negociação pode ser conduzida de duas formas distintas: pode decorrer de comissão paritária, devendo contar com um representante sindical; ou, pode

ser conduzida à celebração de Convenção ou Acordo Coletivo, instrumento em que o sindicato figurará como parte.

Apesar desta distinção clara das funções sindicais na elaboração dos ajustes de PLR, há entendimento jurisprudencial no contencioso tributário administrativo no sentido de descaracterização dos acordos firmados através de comissão paritária quando não comprovada a participação ou assinatura do Sindicato.

A questão que se discute é relativa ao alcance da expressão “comissão paritária que tenha como membro um representante indicado pela entidade sindical dos trabalhadores”.

A Lei nº 10.101/2000 não obriga que a negociação entre empresa e empregados seja celebrada por acordo ou convenção coletiva, ou seja, com efetiva participação do sindicato dos empregados, facultando que a negociação decorra de tratativas levadas à comissão paritária escolhida pelas partes e integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou convenção ou acordo coletivo. Isso implica entendimento no sentido de que o sindicato pode figurar como parte no ajuste, ou pode apenas ser representado por um integrante na comissão.

Observa-se que a lei não determina como condição ao regramento isentivo a intervenção efetiva do representante do sindicato, que ultrapasse a indicação de representante e arquivamento do ajuste no ente sindical, caso as negociações sejam promovidas em comissão paritária.

O legislador apenas determinou que a comissão tivesse por membro um representante sindical, devidamente indicado pelo ente sindical dos empregados, e que o ajuste sofresse o devido arquivamento no sindicato.

...

Doutro lado, conforme já indicado, o comando do art. 111, II, do CTN determina ao aplicador e interprete da lei os contornos e limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza, em razão da exigência de uma efetiva correspondência entre os elementos do texto e aqueles de construção da realidade.

Desnecessário, portanto, nas negociações com comissão paritária, a efetiva intervenção ou assinatura do Sindicato nos ajustes, na medida em que mostram-se como condições contextuais e intercontextuais e que fogem aos limites estabelecidos pelo art. 111, do CTN.

Neste sentido, os Acórdãos 2401-004.219, 2401-004.365, 2401-004.218 e 2401-004.217.

...

## **7. Base Territorial do Sindicato;**

Outra importante discussão travada nos julgamentos administrativos do contencioso tributário diz respeito a afirmação de que para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuição previdenciária é inaplicável a extensão de acordo para pagamento de PLR a empregados sem a anuência do sindicato da base territorial destes, em respeito aos princípios da unicidade sindical e ao da territorialidade.

O contencioso administrativo tributário vem decidindo no sentido de que os planos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) devem ser aprovados pelo sindicato de trabalhadores da área da filial da empresa, e não apenas pela entidade responsável pela região da matriz, ao fundamento de que a Lei do PLR exige:

- 1 - participação sindical na negociação do plano;
- 2 - que a Constituição Federal e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) vedam a existência de mais de um sindicato representativo da mesma categoria na mesma base territorial, de forma que um sindicato não se sobreponha ao outro;
- 3 - e por estar perto dos trabalhadores da filial, é o sindicato local é quem conhece as possíveis soluções aos problemas dos empregados, restando legitimado a negociar plano adequado.

Por essas razões, os requisitos da lei não seriam cumpridos se o sindicato local não participar da negociação do plano de PLR dos trabalhadores da filial.

Aos seguidores deste entendimento, como expressado no Acórdão 9202-007.471, para que o pagamento de PLR esteja de acordo com a norma isentiva devem ser observadas regras básicas em matéria trabalhista e sindical, donde se extrai a observância do princípio da unicidade sindical e a obrigatoriedade de que o ajuste conte com a participação do sindicato da base territorial como legítimo representante dos trabalhadores.

Em mais essa oportunidade, observa-se que o mecanismo interpretativo utilizado pelo aplicador da lei ampliou o sentido da norma, contextualizando e intertextualizando o comando isentivo, valendo-se de mecanismos próprios da interpretação extensiva.

Como indicado em tópico anterior, o art. 111 do CTN, exige uma interpretação “literal” da norma isentiva, objetivando coibir eventual intenção do intérprete de ampliar o sentido da norma para além de uma interpretação especificadora (que se apresenta como expressão da interpretação literal ou gramatical), com a finalidade de alcançar situações ou propriedades que aparentemente não estariam contidas no enunciado interpretado.

Segundo Prof Heleno Torres<sup>i</sup>

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Neste sentido, em que pese o respeito às posições divergentes, especialmente no contencioso tributário administrativo, o comando legal isentivo, aplicado e interpretado sob o manto do art. 111, do CTN, não impõe à isenção a condição de que os empregados estejam na base territorial do sindicato participante do acordo ou convenção coletiva ou daquele que indicou representante na comissão paritária.

Dessa forma, a extensão da PLR pactuada em acordo coletivo de trabalho para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, não se traduz em fato que altere a natureza do pagamento efetuado, e sua condição isentiva.

Entretanto, em razão dos fatos já tratados no capítulo anterior, deve ser mantido o lançamento.

Por fim, quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, sem delongas trata-se de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, ou seja:

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

#### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

#### **Voto Vencedor**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Redatora Designada.

Parabenizo a Ilustre Conselheira Relatora e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de

negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

#### **Fundamentos Constitucionais;**

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF.RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

#### **Fundamentos e Condições Legais;**

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho,

qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

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

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

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o



mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

#### **Natureza Jurídica:**

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de 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*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, 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 a 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.

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Lins(ii) destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalho(iii), por ausência de critério da hipótese ou do conseqüente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;*

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

***PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.***

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)*

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “*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*” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva, 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (abrogação)

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)*

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

#### **Aplicação do Artigo 111 do CTN;**

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>(iv)</sup> a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres<sup>(v)</sup>.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

*“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”* (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015 ) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não

implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”( BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.( Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves<sup>vi</sup>:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos



deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Firmado o conceito, portanto, que o comando legal constitucional disciplina regramento isentivo condicionado à lei, e que por força do art. 111, II do CTN a liberdade interpretativa da lei deve restar adstrita ao alcance do texto, sem ampliar ou restringir conceitos, vejamos a discussão relativa à periodicidade.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que os instrumentos de negociação devam ser elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

Atualmente, o requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

Lei 10.101/2000

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

§ 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)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

A interpretação apresentada pela autoridade lançadora e decisão de piso mostra-se contextual e foge aos contornos do art 111, do CTN.

Como já expressado, a determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente, impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

O requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

Por todos estes fundamentos, meu voto é no sentido de acolher os argumentos do Recurso no que toca a falta de ofensa à celebração prévia do ajuste de PLR.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

Fl. 35 do Acórdão n.º 2202-010.380 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.720758/2016-91

---

<sup>i</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>ii</sup> LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

<sup>iii</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

<sup>iv</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>v</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>vi</sup> ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012