



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720016/2019-16
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.177 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRADESCO SA CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS REGIMENTAIS E LEGAIS.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando-se afastar o dissídio jurisprudencial, quando, atendidos os demais pressupostos regimentais e legais, restar demonstrado e comprovado que, em face de situações fático-jurídicas equivalentes, a legislação tributária foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados no âmbito da competência do CARF.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO PELA LEI Nº 10.101. ARQUIVAMENTO DO ACORDO NA ENTIDADE SINDICAL.

A participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração foi prevista como direito social no art. 7.º, XI, da Constituição Federal, sendo sua regulamentação hodierna na forma da Lei nº 10.101, a qual em seu art. 2º, § 2º, previu que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (presidente). Designado para redigir o voto vencedor em relação às conclusões, o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador (e-fls. 930/960)** — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em **despacho fundamentado de admissibilidade parcial (e-fls. 964/982)** — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida pela 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), exarada em sessão de 01/12/2021, no julgamento do recurso voluntário do contribuinte, que deu provimento ao recurso cancelando o lançamento, consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-010.665 (e-fls. 901/928)**, o qual, no ponto para rediscussão, tratou das matérias (i) **“falta do arquivamento do acordo no sindicato”** e (ii) **“Validade dos programas de metas e resultados não pactuados previamente”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLR. AUSÊNCIA (...) DE ARQUIVAMENTO NO SINDICATO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, (...). O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

(...)

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDO PRÉVIO.

O fato isolado de os acordos terem sido formalizados no transcorrer do período aquisitivo não é suficiente para descaracterizar os planos, mormente porque (i) sendo o produto das negociações entre a empresa e seus empregados, por comissão paritária ou por sindicatos, os planos são objeto de tratativas diversas, as quais também criam previsibilidade quanto às regras pertinentes ao cumprimento do acordado; (ii) ao imunizar os pagamentos a título de PLR, a Constituição visou a incentivar a sua concessão pelas empresas, propiciando a participação do trabalhador num crédito (lucros ou resultados) a que ele naturalmente não teria direito; e criando as condições materiais necessárias ao alcance da isonomia entre o dono do capital e o empregado; (iii) a lei ordinária não prevê, de forma extrema de dúvidas, que o plano deve ser formalizado antes do período aquisitivo; (iv) a criação de exigências exacerbadas apenas tem o condão de desestimular a concessão dos planos, o que contraria as finalidades constitucionais.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à previdência privada, cancelando-se o respectivo crédito tributário lançado, e (ii), por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso quanto à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), cancelando-se o respectivo crédito tributário lançado. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso quanto à PLR.

Dos Acórdãos Paradigmas

Para a temática (i): Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamentos do CARF, consubstanciada no **Acórdão n.º 2301-005.701, Processo n.º 19515.721283/2015-40 (ementa na íntegra, e-fls. 936/937)**, cujo aresto do precedente contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ARQUIVAMENTO DO INSTRUMENTO NA ENTIDADE SINDICAL.

É obrigatório o arquivamento, na entidade sindical respectiva, do termo de acordo e seus anexos, sob pena de violação da Lei nº 10.101/2000.

Para a temática (i): Também, indicou-se como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamentos do CARF, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-004.218, Processo n.º 16327.001625/2010-26 (ementa na íntegra, e-fls. 937/941)**, cujo aresto do precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. (...).

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, (...) sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. (...).

Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição (...) do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

(...)

Para a temática (ii): Indicou-se como paradigma decisão da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão n.º 9202-005.704, Processo n.º 16327.721263/2013-36 (ementa na íntegra, e-fl. 946)**, cujo aresto do precedente contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (2): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Para a temática (ii): Também, indicou-se como paradigma decisão da 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamentos do CARF, consubstanciada no **Acórdão CARF n.º 2202-003.378, Processo n.º 16327.720438/2014-79 (ementa na íntegra, e-fls. 947/949)**, cujo aresto do precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Tema (2): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/05/2010, 01/08/2010 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/12/2011

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.

A Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial. O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000.

No caso, as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são, na realidade, outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

(...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 627/682), após notificado em 16/01/2019, insurgindo-se contra lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 573/617), o qual trata de Autos de Infração, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros (destinadas para outras entidades e fundos), especificamente referente às Contribuições Previdenciárias da Empresa e GILRAT, e às Contribuições Sociais devidas a Terceiros, outras entidades e fundos, INCRA e Salário Educação.

Os fatos geradores das Contribuições lançadas, no que importa no momento para o recurso, foram pagamentos entendidos pela fiscalização como em desacordo com a legislação específica de Participação nos Lucros e Resultados – PLR para segurados do RGPS Empregados, não sendo a remuneração (PLR) declarada em GFIP. Os valores lançados foram obtidos a partir de dados constantes de planilha fornecida pela Empresa, confirmados em folhas de pagamento e na contabilidade.

A autoridade fiscal considerou os pagamentos realizados de PLR em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, com base em elementos relatados, nos quais importa no momento a acusação fiscal de descumprimento da legislação específica por (i) falta de arquivamento do acordo no sindicato (art. 2.º, § 2.º, Lei 10.101) e (ii) não pactuação prévia ao início do período a que se referem os lucros ou resultados com vigência retroativa (art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, Lei 10.101).

O acordo que trata da PLR relativa ao exercício de 2013 foi assinado em 21/10/2013 (e-fls. 255/256); o que trata da PLR relativa ao exercício de 2014 foi assinado em 14/10/2014 (e-fls. 266/267); e a que trata da PLR relativa ao exercício de 2015 foi assinado em 04/11/2015 (e-fls. 277/278).

Ademais, houve aditamentos a esses acordos de PLR e as assinaturas foram no ano seguinte ao exercício a que se refere à PLR, em 04/02/2014 (e-fls. 257/258), em 29/01/2015 (e-fls. 268/269) e em 28/01/2016 (e-fls. 279/280), respectivamente.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 01-36.477 – 4ª Turma da DRJ/BEL (e-fls. 808/824), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade fiscal.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 834/892), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, objeto do recurso especial de divergência ora em análise e anteriormente relatado.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu parcialmente o recurso especial para as matérias preambularmente destacadas com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicadas as matérias para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados (e-fls. 964/982).

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para as matérias admitidas, quando do voto.

Importa anotar que a admissibilidade foi parcial, uma vez que não foi admitida a rediscussão para os temas “*Falta de participação do representante do sindicato na negociação do acordo*” e “*Impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem prévia pactuação materializada por acordo ou convenção coletiva*”.

Não houve a interposição de agravo.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento do levantamento PLR.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende discutir as matérias (i) “**falta do arquivamento do acordo no sindicato**” e (ii) “**Validade dos programas de metas e resultados não pactuados previamente**”.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, especialmente quando o entendimento do acórdão recorrido, se contrapondo

aos acórdãos paradigmas, cancela o lançamento desprezando o fato de que não houve arquivamento do acordo de PLR no sindicato e desprezando o fato que não houve pactuação prévia relativo a contratação no início do período aquisitivo que se refere.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 1.002/1.035) a parte interessada (Contribuinte), para o tema (ii) se manifesta pelo não conhecimento do recurso. Sustenta que no capítulo do recurso especial do Procurador destinado aos “FUNDAMENTOS PARA A REFORMA” a Fazenda Nacional deixou de mencionar a questão das datas em que foram assinados os acordos de PLR não enfrentando os fundamentos do acórdão recorrido quanto a essa matéria do tema (ii). Conclui que ao não atacar os fundamentos do acórdão recorrido quando proveu o recurso voluntário para afastar a tese fiscal de que os acordos de PLR deveriam ter sido assinados antes do início do período aquisitivo, o recurso especial da Fazenda Nacional incorreu em inépcia por ausência de dialeticidade. Argumenta, ainda, em continuidade, que há 2 (dois) fundamentos autônomos para a temática (ii) relacionada a data da assinatura (pactuação prévia), sendo (a) inexistência na lei de uma “data limite” para a assinatura e (b) natureza não remuneratória da PLR que sempre afastaria a necessidade de assinatura prévia ao começo do período aquisitivo. Os paradigmas atacariam apenas o fundamento autônomo (a). Cita entendimentos segundo o qual não se conhece de recurso especial quando a decisão recorrida utilizou mais de um fundamento independente e suficiente para a sua fundamentação e o recurso enfrenta apenas um.

No mérito, para ambos os temas (i) e (ii), reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações. A falta de arquivamento no sindicato gozaria de jurisprudência do STJ, não sendo caso de descaracterizar o acordo de PLR, enquanto a não pactuação no início do exercício segue as razões explicitadas ao longo do contencioso e as razões de decidir do acórdão recorrido. Requereu, ao final, a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Memoriais foram apresentados pelo contribuinte reafirmando contrarrazões.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2402-010.665**, tem por finalidade hodierna discutir as matérias seguintes com os seus respectivos paradigmas:

(i) **Matéria:** “falta do arquivamento do acordo no sindicato”

(i) **Paradigma (1):** Acórdão 2301-005.701

(i) **Paradigma (2):** Acórdão 2401-004.218

(ii) **Matéria:** “Validade dos programas de metas e resultados não pactuados previamente” [ou, por outras palavras, pactuação prévia ao período aquisitivo]

(ii) **Paradigma (1):** Acórdão 9202-005.704

(ii) **Paradigma (2):** Acórdão 2202-003.378

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto. O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise a partir da regulamentação constante no RICARF.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial para as matérias em debate, o dissenso foi satisfatoriamente indicado, conforme, inclusive, bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização de Participação nos Lucros e/ou Resultados e guardam identidade. Veja-se.

Temática (i) Arquivamento

O acórdão recorrido entendeu que a ausência de arquivamento no sindical (art. 2.º, § 2.º, Lei 10.101) não é motivo suficiente para descaracterizar o instrumento de PLR, inclusive argumenta que o art. 2.º da Lei n.º 10.101 não estabeleceu que o descumprimento das formalidades desvirtuaria a verba para transformá-la em remuneração.

Lado outro, o primeiro paradigma assenta ser obrigatório o arquivamento do acordo para pagamento de PLR na entidade sindical, já que é requisito imposto pela Lei n.º 10.101, para a concessão da verba, cujo descumprimento implica na consequente incidência de contribuições previdenciárias.

Adicionalmente, o segundo paradigma expressa que a Lei n.º 10.101 exige que o instrumento de negociação seja arquivado na entidade sindical, sob pena de inviabilizar a PLR.

Logo, em ambos os paradigmas, os Colegiados decidiram de forma diferente do recorrido, sendo caso de conhecimento.

Temática (ii) Pactuação no início do exercício

O acórdão recorrido entendeu que o fato dos acordos serem formalizados no transcorrer do período aquisitivo não é suficiente para descaracterizar a PLR acordada, não prevendo a Lei n.º 10.101 (art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, Lei 10.101) que o plano deva ser formalizado antes do período aquisitivo.

Noutro vértice, o primeiro paradigma assenta que o acordo deve ser firmado no início do exercício, pois regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional e, portanto, descaracteriza a PLR.

Adicionalmente, o segundo paradigma expressa que a assinatura do plano de PLR deve ser prévia ao período de cumprimento, pois não haveria sentido em fixar regras, critérios e condições quando o exercício já acabou, de modo a não ser possível empreender esforços para atingir metas do programa.

Em contrarrazões, o contribuinte sustenta que no capítulo do recurso especial do Procurador destinado aos “FUNDAMENTOS PARA A REFORMA” a Fazenda Nacional teria deixado de mencionar a questão das datas em que foram assinados os acordos de PLR não enfrentando essa particularidade da motivação do acórdão recorrido.

Pois bem. Entendo que tal argumentação não é suficiente para não conhecer do referido capítulo do recurso especial, uma vez que da leitura do acórdão recorrido e dos paradigmas, independentemente de uma específica e detalhada análise das datas, está bem assentadas as teses divergentes. Não há dúvida de que o recorrido foi firmado próximo ao fim do exercício e que houve aditivo complementar no exercício seguinte, quando já encerrado o período aquisitivo correspondente. De sua vez, o primeiro paradigma aponta uma necessidade de ser firmado no início do exercício e o segundo paradigma não concordaria com os aditivos firmados já quando encerrado o período aquisitivo de referência.

Ainda argumenta o contribuinte, em suas contrarrazões, que haveria 2 (dois) fundamentos autônomos para a temática relacionada a data da assinatura (pactuação prévia), sendo uma (a) a inexistência na lei de uma “data limite” para a assinatura e a outra (b) a natureza não remuneratória da PLR que sempre afastaria a necessidade de assinatura prévia ao começo do período aquisitivo. Os paradigmas atacariam apenas o fundamento autônomo primeiro (a).

Muito bem. Entendo que, a despeito de aparentar ser um argumento consistente, na forma como retoricamente exposto, em realidade, não é bem assim. Ora, os paradigmas quando, em relação ao argumento referente a (a) “data”, assentam que descaracteriza o acordo de PLR o seu estabelecimento no curso do exercício ou quando já encerrado o período aquisitivo a que se refere, finda também por tratar do argumento (b) da natureza não remuneratória da PLR, haja vista que, contrapondo a suposta tese autônoma do recorrido na qual um acordo de PLR

sempre será hígido por si só, os paradigmas assentam que com a não pactuação prévia, por si só, já restaria caracterizada a natureza remuneratória.

Neste sentido, em ambos os paradigmas, os Colegiados decidiram de forma diferente do recorrido, sendo caso de conhecimento.

Conclusão

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado as alegadas divergências jurisprudenciais, passo as específicas apreciações conforme passa a se expor em capítulos.

- “Falta do arquivamento do acordo no sindicato”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

Para o capítulo em destaque importa o debate quanto a melhor interpretação do art. 2.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101, que trata do arquivamento do acordo no sindicato. Havendo falta do arquivamento fica descaracterizado o acordo de PLR e passam os valores pagos a serem base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros?

É necessário responder a pergunta.

O acórdão recorrido respondeu que não descaracteriza o acordo de PLR a ausência do arquivamento, enquanto os paradigmas responderam o contrário.

É incontroverso nas instâncias inferiores, inclusive com reconhecimento do contribuinte, os fatos observados pela fiscalização quanto a falta de participação de representante do sindicato na negociação do acordo, assim como quanto a falta do arquivamento do acordo no sindicato. Em nenhum dos acordos e aditamentos, decorrentes de negociação entre empresa e comissão de empregados, esteve presente um só representante do sindicato, tampouco foi comprovado o arquivamento dos acordos e aditamentos na entidade sindical. A informação se colhe do próprio acórdão recorrido, o qual, a despeito de tal constatação, entende que não descaracteriza a PLR.

O contribuinte reconhece a situação, mas argumentou e o acórdão recorrido entendeu de igual modo que a ausência de representante do sindicato na negociação do acordo e a necessidade do seu arquivamento no sindicato, por si só, não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR. O art. 2.º da Lei n.º 10.101 não teria determinado que o descumprimento de qualquer formalidade equipararia o acordo de PLR a uma remuneração.

A temática da ausência de participação sindical não subiu diretamente para o enfrentamento, entretanto é fato incontroverso nos autos que não houve participação sindical.

Muito bem. Entendo que **o instituto da PLR tem natureza constitucional**, ainda que veiculado em norma que prescinde de regulamentação, a qual hodiernamente é regulada na forma da Lei n.º 10.101.

Destarte, **sendo norma imunitória, é dever aplicar uma interpretação teleológica** ao invés da interpretação sempre literal das isenções (CTN, art. 111, II).

A própria Fazenda Nacional em seu recurso especial não nega a natureza jurídica de imunidade para os pagamentos que atendam a regulamentação. Veja-se passagem do recurso:

Pelo artigo 7º, inciso XI da CF: *“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”*.

Conforme reconheceu o próprio STF, esse artigo consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE n.º 393.764-Agr).

Nessa senda, é PLR apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o citado preceito constitucional. (...)

(...)

Resta, pois, evidenciado que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei n.º 10.101/00, estão imunes à tributação.

A *interpretação teleológica* busca o fim mesmo do instituto, que penso ser integrar capital e trabalho, proporcionando participação do trabalhador nos lucros e/ou nos resultados, através de acordo representativo dos empregados (daí a participação sindical), garantindo o direito social de elevada importância.

É importante advertir que a interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando se buscar o fim mesmo do instituto. Logo, importa se atentar as diretrizes normativas que se extraem da lei regulamentadora (Lei n.º 10.101).

Analisando o instituto da PLR, o fato de a norma ser constitucional de eficácia limitada (CF, art. 7.º, XI), prescindindo do regramento infraconstitucional para lhe dar a completude e integrá-la (RE 398.284), não desnatura a natureza imune. Não fosse assim, por exemplo, os Tribunais ao apreciarem alguns elementos da PLR nunca flexibilizariam quaisquer das regras, vez que deveriam aplicar a interpretação literal (CTN, art. 111, II) e não raro aplicam exatamente a interpretação teleológica.

Veja-se. O STJ, em relação a regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, § 2.º do art. 2.º), por exemplo, já decidiu de forma teleológica, a saber: *“A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária”* (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010). O relator daquela ocasião, aliás, é atualmente Ministro no Supremo Tribunal Federal.

É sobre o comprovado arquivamento na entidade que o capítulo em comento se debruça.

Em assentada de 4 de fevereiro de 2020, da 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento deste Egrégio Conselho, na forma do Acórdão n.º 2202-005.994 (Processo n.º 19515.721036/2012-09), em caso no qual a fiscalização procedeu com lançamento

de ofício por ausência de prova de efetivo arquivamento do acordo de PLR no sindicato, a despeito de intimação fiscal prévia ao contribuinte para este provar o arquivamento, ocasião em que ficou inerte, entendi, em julgamento unânime, que “[e]stando o Acordo Próprio assinado por representantes dos empregados e do empregador, bem como constando adicionalmente a representação sindical no instrumento (...) [a] chancela sindical, presente no instrumento, é suficiente ao requisito do comprovado arquivamento.”

A meu aviso, se há demonstração de efetiva negociação, com participação sindical, inclusive se houver a efetiva chancela de representantes sindicais, não se deve desnaturar o instrumento e a negociação realizada e o acordo pactuado, se o único argumento for a ausência de prova de efetivo arquivamento no ente sindical com o carimbo probatório do momento do arquivamento.

Ora, a meu aviso, os fins teleológicos do arquivamento previsto no art. 2.º, § 2.º, é condicionar a participação sindical. Isto é, a participação da entidade sindical representando os empregados é requisito regulamentador finalístico da norma para que se possa afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos. A finalidade da norma de arquivamento impõe a participação sindical. É, por isso, por força desta destacada necessidade de presença sindical, que se impõe, a meu pensar, a obrigação: "O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores" (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º).

O arquivamento serve como meio de comprovação da participação sindical e foi, por tal motivo, que o STJ já entendeu possível não desnaturar acordo de PLR quando, por outros meios, possa ser comprovada a participação sindical, não sendo um eventual vício de formalidade de arquivamento fim em si mesmo.

A norma é imunitória e exige interpretação teleológica.

De qualquer forma, o caso dos autos não se assemelha aquele comentado no Acórdão n.º 2202-005.994 (falta de arquivamento, mas incontroversa a participação sindical).

O caso destes autos não tem a prova do arquivamento porque não contou com a participação de representante do sindicato na negociação e tais fatos foram consignados pelas instâncias antecedentes. É fato incontroverso. Deste modo, sem o arquivamento, sem observar a finalidade que deságua do arquivamento, na forma do art. 2.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101, tem-se força normativa suficiente para descaracterizar o famigerado denominado acordo de PLR apresentado como pactuado entre empresa e empregados.

Ora, a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração foi prevista como direito social no art. 7.º, XI, da Constituição Federal, porém o dispositivo constitucional veicula norma de eficácia limitada e a regulamentação hodierna, na forma da Lei n.º 10.101, contém a diretriz do art. 2.º, § 2.º, que orienta que o instrumento de acordo celebrado seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

A meu aviso, como afirmado alhures, esse arquivamento é uma formalidade que demonstra a participação sindical no procedimento que resulta no pacto de PLR e é importante para se compreender que a negociação tenha sido efetiva, que tenha representado realmente a vontade dos empregados. Neste horizonte, como é fato incontroverso a ausência de participação sindical, então, a norma do dever de arquivamento, que restou violada, imprime carga normativa suficiente para desnaturar o PLR, de modo que as decisões dos paradigmas ao invocar a aplicação cogente do art. 2.º, § 2.º, estão corretas, enquanto que o acórdão recorrido merece ser reformado.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para que seja restabelecido o lançamento, de modo que resta prejudicado o capítulo seguinte.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional das alegadas divergências jurisprudenciais, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme debate relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência para ambas as temáticas e respectivos duplos paradigmas admitidos e, no mérito, dou-lhe provimento com base no primeiro tema, restando prejudicado o segundo capítulo de mérito, vez que já restabelecido o lançamento de PLR pelo provimento primeiro.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Coube-me, por força do § 9º do artigo 114 do RICARF em vigor¹, a redação do voto vencedor no tocante à fundamentação adotada pela maioria do Colegiado para dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Em síntese, entendeu a maioria do colegiado que a PLR paga em observância ao contido na 10.101/01 ostenta natureza de norma isentiva e não imunitória, consoante discorreu o Relator.

Nesse rumo, trago à colação a íntegra do voto proferido e lido pela I Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira por ocasião do julgamento do processo nº 19515.722575/2012-57, na sessão de 19/3/24. Confira-se:

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – ex vi do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente

¹ Na hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.

lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir direito subjetivo do empregado em face do empregador, ainda que, em algumas configurações, a matéria venha a ser objeto de legislação específica. (In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (In: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.” (CARF. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.” (CARF. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Não para por aí. Entendeu ainda a maioria do colegiado, que o acordo de PLR precisa ser, invariavelmente, arquivado na entidade sindical, sem o quê, haverá o descumprimento das disposições daquele diploma (*Lei 10.101/01*)

Nesse sentido, valho-me, naquilo que importa ao caso, das razões de decidir utilizadas pelo Relator do voto condutor do acórdão **9202-010-027**, desta turma, prolatado na sessão de 26/10/21, a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ARQUIVAMENTO DO INSTRUMENTO NA ENTIDADE SINDICAL.

É obrigatório o arquivamento, na entidade sindical respectiva, do termo de acordo e seus anexos, sob pena de violação da Lei nº 10.101/2000.

Voto Condutor

[...]

16 – Por sua vez a Fazenda Nacional questiona que o acórdão recorrido teria descumprido o art. 2º§ 2º da Lei 10.101/00 uma vez que não houve a comprovação do arquivamento do acordo de PLR na respectiva entidade sindical.

17 – Entendo que a Lei 10.101/00 é regra isentiva a teor das minhas considerações acerca da verba no Ac. 2201-003.593 de minha relatoria, quando no Colegiado

Ordinário, e portanto a sua interpretação se dá de forma restritiva sendo que deve o contribuinte se atentar a todos os seus comandos, mesmo que os formais, sob pena de incidência da contribuição previdenciária.

18 – No caso concreto a decisão recorrida reconhece que não houve comprovação por parte do contribuinte acerca da demonstração do arquivamento do acordo de PLR na entidade sindical, contudo, entende que tal formalidade estaria superada pelo fato da existência de carimbos e a participação sindical nos acordos.

19 – Contudo, entendo que em vista da regra isentiva da norma, a interpretação deve se dar de forma restritiva a teor do art. 111 do CTN, sendo que o ônus de tal incumbência é do contribuinte que pretende desfrutar-se da isenção da norma, por mais que haja a participação da entidade sindical no acordo, isso apenas demonstra que houve as negociações a fim de cumprimento do disposto no art. 2º, I da Lei 10.101/00, mas não o cumprimento do art. 2º § 2º da Lei.

20 – A legislação de regência determina no art. 2º § 2º o requisito do arquivamento do acordo na entidade sindical dos trabalhadores, não trazendo espaço para ponderações, sendo que tal exigência pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes:

[...]

24 – A esse respeito destaco parte do voto no paradigma no Ac. 2301-005.701 j. 02/10/2018 de relatoria do I. Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, *verbis*:

“Por fim, o causídico que subscreve a peça impugnativa formula requerimento de prova testemunhal para a prova do arquivamento. Ora, nada mais inadequado. A um porque **a prova do arquivamento não se faz por mera declaração da entidade sindical, mas sim pela comprovação documental que deve integrar o próprio acordo de PLR**, tal qual consta do acordo de fls. 3.715/3.722 – Acordo 2011 – Centro de Distribuição – Guarulhos/SP – Vigência: 01/01/2011 a 31/12/2011 – assinado em 04/01/2011, cujo arquivamento sindical se deu em 02/01/2013. **A dois porque a declaração, embora afirme que houve o arquivamento, não informa quando este teria ocorrido; assim, se o foi após o lançamento facilmente se conclui que a violação ao artigo 2º, § 2º da Lei nº 10.101/2000 estava consolidada. A três porque cabe ao contribuinte produzir a prova que entende cabível e, no caso, somente se prova o arquivamento com o elemento documental respectivo**, não havendo que se falar na colheita de prova testemunhal, seja por impertinência da prova, pois testemunho nenhum se sobrepõe à prova documental, salvo incidente de falsidade que não cabe na esfera administrativa, seja por observância ao sigilo fiscal. (Grifei)

Forte no acima exposto, VOTO por DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti