



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720423/2016-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.781 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	MARISA LOJAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Data do fato gerador: 01/01/2011, 30/11/2011

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**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Votou pelas conclusões e manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto[a] integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento referente às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal, ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho—RAT/GILRAT e as destinadas a terceiros (FNDE Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SESC e SENAC), incidentes sobre pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR e prêmios caracterizados pelo fisco como remuneração.

O lançamento foi impugnado (fls. 27801/27834) e mantido parcialmente em primeira instância pelo acórdão 14-75.680 - 12ª Turma da DRJ/RPO (fls, 28109/28165), da seguinte forma:

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer da impugnação apresentada e, ao mesmo tempo, julgá-la procedente em parte, mantendo-se parcialmente os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração DEBCAD nºs 51.084.139-2 e 51.084.140-6, excluindo-se os valores lançados nas competências 01 a 05/2011, por força da decadência, e, em relação às competências 06 a 12/2011, retificando-se a multa de ofício de 150% para 75%

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 28380/28428), ao qual foi negado provimento, de acordo com o acórdão 2402-006.820 (fls. 28440/28491), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

DECISÃO. FUNDAMENTO. SÚMULA VINCULANTE. STF. RECURSO DE OFÍCIO. NÃO SUJEIÇÃO.

Decisão proferida com fundamento em súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) não está sujeita a recurso de ofício.

PRÊMIO. HABITUALIDADE. RETRIBUIÇÃO PELO TRABALHO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Verbas pagas a título de prêmio, com habitualidade e em retribuição pelo trabalho prestado integram o salário de contribuição.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento. Nessa linha é a Súmula CARF 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso de ofício para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à alegada nulidade do auto de infração e quanto à alegada inovação nos fundamentos em relação à PLR. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à alegada inovação nos fundamentos em relação aos prêmios. Vencido o Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza (Relator). No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto a não incidência de contribuições sobre os valores pagos sob a denominação de prêmios. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto a não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR e quanto a não incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresentou recurso (fl. 28493).

O Contribuinte, devidamente intimado, apresentou embargos de declaração (fls. 28515/285340, os quais foram rejeitados pelo despacho de 05/08/2019, às folhas 28597/28606.

Após tomar ciência da decisão, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 28623/28667) visando rediscutir as seguintes matérias:

a) Nulidade do Auto de Infração – Inexistência de descrição clara e precisa da ocorrência do fato gerador.

b) Da nulidade do Auto de Infração das contribuições devidas a Terceiros – Não observância do limite de 20 salários-mínimos das bases de cálculo – Vício de ordem pública de natureza material na construção da base de cálculo do lançamento.

c) Nulidade pelo não enfrentamento de todas as alegações levantadas pela recorrente.

d) Da impossibilidade de aperfeiçoamento do auto de infração durante diligência fiscal e inovação/alteração de argumentos pelas autoridades julgadoras.

e) Da eventualidade dos pagamentos a título de prêmios.

f) A data de assinatura dos Acordos Coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo.

Pelo despacho de 18/11/2019, às folhas 28918/28952, foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte apenas em relação à matéria: **f) A data de assinatura dos Acordos Coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo.**

Foram apresentados como paradigmas os acórdãos 2202-003.371 e 9202-003.370.

#### **Das alegações do Contribuinte**

- A Lei nº 10.101/2000 não estabelece uma data limite para formalização do acordo.
- Não é o acordo em si que deve ser pactuado previamente, mas sim que as condições e os critérios a serem considerados no instrumento sejam negociados e pactuados previamente, caso atrelados a metas, resultados e prazos.
- O CARF já se posicionou no sentido de que a data da assinatura dos Acordos Coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica.
- É evidente que não é a data da assinatura do acordo que denota ou comprova quando se iniciaram as negociações entre as partes.
- É necessário ter em mente que as negociações que envolvem um acordo de PLR não são um procedimento simples e rápido, no qual as partes avençam imediatamente todas as peculiaridades relativas a um plano de participação nos lucros e resultados.
- Desse modo, a assinatura dos instrumentos tão somente formalizou as negociações entre empregados e empregador, não criando qualquer critério ou condição que já não era de conhecimento dos empregados. Não houve qualquer prejuízo ao direito do empregado em receber a PLR.
- Requer o conhecimento e o provimento do recurso.

Em que pese várias matérias não terem tido seguimento, não houve apresentação de agravo.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi intimada do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento parcial e apresentou contrarrazões tempestivamente.

#### **Das contrarrazões da Procuradoria**

- O pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração.
- Verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas. Tais requisitos são decorrentes

da interpretação teleológica do art. 2º da Lei 10.101/2000, encontrando-se epistemologicamente ligados, eis que para adquirir o benefício, o trabalhador precisa alcançar metas, resultados, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, mediante fixação de regras claras e objetivas quanto aos 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, nos termos de acordo ou convenção coletiva, obviamente, fixados em caráter prévio ao período em que vão ser apurados os lucros e resultados.

- Diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, face à assinatura do acordo ter ocorrido posteriormente ao início do período de apuração dos lucros e resultados.
- Tal fato demonstra que a PLR não estava verdadeiramente atrelada a qualquer critério, circunstância que descaracteriza o seu obrigatório caráter condicional - art. 2º, §1º da Lei n.º 10.101/2000.
- Ora, se a Participação nos Lucros ou Resultados constitui instrumento de integração entre capital e trabalho, não faz sentido que os critérios de pagamento sejam estabelecidos após o período de apuração do lucro ou resultado ou mesmo no seu curso. Tal fato revela que, independentemente dos critérios por ventura estabelecidos, a distribuição de resultados ocorrerá, ou seja, é sempre certa. Isso leva a crer tratar-se, na espécie, de acréscimo salarial travestido de PLR.
- Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas sim de garantia de que os objetivos perseguidos pela lei e, sobretudo pela Constituição, serão alcançados.
- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.
- No presente caso os Acordos foram firmados em 2011 para pagamento de PLR referente aos exercícios de 2009 e 2010 e, ainda que se admita que a negociação deve ser prévia e não a ultimação do acordo, não constam dos autos provas efetivas de que tal negociação teve início em 2009 e conclusão em 2011.
- Pugna para que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora.

### Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e deve ser conhecido, eis que demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Conforme relatado, o apelo visa rediscutir a matéria: **f) A data de assinatura dos Acordos Coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo.**

No tocante à divergência assim se manifesta o acórdão recorrido no voto vencido, que foi vencedor na matéria:

#### 3.2.3. ANTERIORIDADE DE ESTABELECIMENTO DOS PLANOS.

Neste ponto verificamos assistir razão a fiscalização. Entendemos que existem muitos meios de fomentar a produtividade e a integração entre capital e trabalho, não sendo o estabelecimento de metas um critério obrigatório para caracterizar um plano de PLR como tal.

**Entendemos também que a Lei nº 10.101/00 não estabeleceu prazo para assinatura do acordo, mas, considerando a finalidade essencial da norma é corolário lógico e primário que as regras devem anteceder o pagamento, do contrário não haverá qualquer incremento de produtividade motivado pela PLR.**

**No presente caso os Acordos foram firmados em 2011 para pagamento de PLR referente aos exercícios de 2009 e 2010 e, ainda que se admita que a negociação deve ser prévia e não a ultimação do acordo, não constam dos autos provas efetivas de que tal negociação teve início em 2009 e conclusão em 2011.**

O TVF foi claro neste ponto e considerou a falta de anterioridade do estabelecimento das regras de PLR como elemento apto a sua descaracterização.

**No presente caso as regras firmadas são retroativas e ainda que o pagamento tenha ocorrido somente em 2011 e que a fiscalização tenha falhado em indicar um eventual desvio de finalidade dos planos em foco, não é possível admitir que se estabeleçam regras retroativas. (grifei)**

Isto posto, votamos por negar provimento ao recurso e manter o lançamento quanto a PLR.

Por outro lado, os paradigmas 2202-003.371 e 9202-003.370 assim dispõem na parte que interessa ao cotejo:

Acórdão 2202-003.371

Ementa:

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR

Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros; **A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido.**

(...)

Voto

(...)

#### 2.1.2 - DATA DA ASSINATURA AO FINAL DO ANO BASE

**O argumento da auditoria fiscal de que o fato do contribuinte assinar os acordos coletivos somente ao final do ano descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR, ao meu ver, não merece prosperar.**

**Isso por que a data de assinatura dos acordos coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica.**

**Ao final de cada exercício, após apurar o lucro efetivo, estes eram rateados entre os empregados fato que pressupõe o conhecimento prévio das metas do programa pelos empregados.**

Ademais, há que se mencionar que a própria norma, não estabelece momento exato para a assinatura dos acordos coletivos referente à participação nos lucros. Nesse sentido já se manifestou a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

(...)

Acórdão 9202-003.370

Ementa:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.**

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias

sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

**A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.**

Voto:

(...)

Na hipótese vertente, passando à análise das razões do lançamento, rechaçados todos os fundamentos da pretensão fiscal pelo Acórdão recorrido, a nobre Procuradoria entendeu por bem insurgir-se exclusivamente quanto à necessidade de acordo prévio no Programa de Participação nos Lucros e Resultados, matéria que passamos a contemplar com mais especificidade, começando pela delimitação das datas dos acordos:

- 1) PLR 2000: assinado em 09/08/2000;
- 2) PLR 2001: assinado em 30/07/2001;
- 3) PLR 2002: assinado em 06/08/2002;
- 4) PLR 2003: assinado em 14/08/2003

**Como se depreende dos autos, afora as demais razões do lançamento fiscal, afastadas pelo decisório combatido e que não fora objeto do Recurso da Procuradoria, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros.**

Inobstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, corroboradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste Conselheiro, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador SUGERIU a utilização de “I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”.

**Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos.**

**Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão “podendo”, o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.**

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

**Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.**

Mais a mais, tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, não se pode cogitar em anormalidade no caso de acordo firmado entre as partes e o conseqüente pagamento ocorrer posteriormente a apuração dos lucros e resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto.

Melhor elucidando a empresa apura o lucro/resultado, se dispõe a conceder participação aos funcionários, oportunidade em que procedem as tratativas entre as partes, acordando a forma e valores dos pagamentos. Não se pode vislumbrar qualquer irregularidade em tal conduta, notadamente quando a verba atingiu seu fim precípua, insculpido na Constituição Federal.

Não bastasse isso, como a própria autoridade lançadora asseverou em seu Relatório Fiscal, a contribuinte vem pagando Participação nos Lucros e Resultados desde 2000, nos levando a concluir que já existia um costume da empresa em conceder PLR aos funcionários, criando no decorrer dos anos uma expectativa de direito por parte destes, fazendo com que se empenhassem no bom desempenho de suas funções, uma vez já terem conhecimento de que havendo lucro a contribuinte, como de praxe, iria participá-lo aos empregados.

Ademais, é preciso reconhecer que o mundo real, distante daquele que seria o ideal para o bom andamento das relações interpessoais e, por conseguinte, entre empresa e funcionários, nos impõe barreiras, de certa forma até naturais, que convergem pela assinatura/formalização do acordo de PLR após iniciado o ano-base. Isto porque, tratando-se de discussão a propósito de direitos dos trabalhadores, escorados em lucros ou resultados de empresas, dificilmente um acordo contemplando os valores, regras, condições básicas, etc para a concessão da Participação nos Lucros e Resultados será de fácil resolução, exigindo, por certo, longo período de tratativas, mormente com a participação da empresa, empregados, seus representantes em comissões e/ou respectivos Sindicatos.

(...)

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a divergência jurisprudencial suscitada pelo sujeito passivo.

Enquanto no acórdão recorrido o entendimento foi no sentido de que a assinatura do acordo no decorrer do período de apuração do resultado representaria descumprimento dos requisitos da legislação de regência, nos paradigmas, considerou-se que é suficiente que a assinatura do acordo ocorra antes do pagamento da PLR e que inexistente previsão legal que estabeleça a necessidade de que o acordo seja formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR.

Ou seja, se nos paradigmas o entendimento é que a Lei 10.101/00 não rege o ajuste entre as partes precise ser prévio ao período de apuração, bastando que preceda ao pagamento, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, o posicionamento do recorrido é em sentido contrário, tendo-se por imprescindível que o ajuste se dê antes do período de aferição.

Exsurge, destarte, bem delineada a divergência jurisprudencial, cabendo conhecer do apelo.

#### Mérito

A Recorrente aponta como ponto divergente a matéria: **A data de assinatura dos Acordos Coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo.**

Antes de passar ao exame do particular, impende trazer à baila algumas considerações de caráter mais amplo sobre o pagamento de PLR e o conceito de pagamento prévio.

Nos termos do artigo 7º, XI, da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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;

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei 10.101/00, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo

constitucionalmente previsto e assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei 8.212/91 (artigo 28, § 9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/00. vigentes à época dos fatos:

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa com periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Da leitura sistêmica dos arts. 2º e 3º da Lei 10.101/00, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do

sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Do conjunto de regras acima estabelecidas, conclui-se que o cumprimento do § 1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todos os demais dispositivos da Lei 10.101/00, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pré-fixadas.

Na espécie, os acordos foram firmados em 2011 para pagamento de PLR referente aos exercícios de 2009 e 2010, confira-se excerto extraído do acórdão recorrido:

No presente caso os Acordos foram firmados em 2011 para pagamento de PLR referente aos exercícios de 2009 e 2010 e, ainda que se admita que a negociação deve ser prévia e não a ultimação do acordo, não constam dos autos provas efetivas de que tal negociação teve início em 2009 e conclusão em 2011.

O TVF foi claro neste ponto e considerou a falta de anterioridade do estabelecimento das regras de PLR como elemento apto a sua descaracterização. No presente caso as regras firmadas são retroativas e ainda que o pagamento tenha ocorrido somente em 2011 e que a fiscalização tenha falhado em indicar um eventual desvio de finalidade dos planos em foco, não é possível admitir que se estabeleçam regras retroativas.

**No presente caso as regras firmadas são retroativas e ainda que o pagamento tenha ocorrido somente em 2011 e que a fiscalização tenha falhado em indicar um eventual desvio de finalidade dos planos em foco, não é possível admitir que se estabeleçam regras retroativas. (grifei)**

Partilho do entendimento, segundo o qual a fixação prévia de metas e resultados nos termos da Lei 10.101/00 demanda que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Dessa forma, uma vez desatendido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, verbis:

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;

Nesse sentido já se manifestou esta Turma, valendo citar, a título exemplificativo, os acórdãos 9202-010.171, de 24/11/2021, e 9202-010.029, de 27/10/2021, bem como os mais recentes acórdãos 9202-011.028, de 24/10/2023, e 9202-010.620, de 21/03/2023.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Conforme registrado em ata, em que pese ter acompanhado o judicioso voto proferido pela em. Relatora, o fiz pelas conclusões, razão pela qual passo a tecer os motivos ensejadores para também negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo da obrigação tributária.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do**

**empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**.<sup>1</sup>

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

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepta a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos.<sup>2</sup> 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.”<sup>3</sup>

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.”<sup>4</sup>

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei nº 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênia para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

(...)

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

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

<sup>1</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book]

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237.

<sup>3</sup> **CARF**. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021.

<sup>4</sup> **CARF**. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018.

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

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado**.

Conforme bem relatado no judicioso voto condutor, trata-se de Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), razão pela qual a mora na avença se deu exclusivamente por falha perpetrada pelo sujeito passivo. Caso estivéssemos diante de uma CCT, pactuado entre sindicatos, poder-se-ia cogitar a higidez do acordo, uma vez que a demora seria imputada a terceiros. Esta é a primeira razão pela qual acompanhei o entendimento externado pela em. Relatora. O segundo motivo repousa na ausência de comprovação nos autos da identidade entre os planos pactuados ao longo do tempo, de modo a garantir que tinham os trabalhadores e trabalhadoras ciência sobre a forma como deveriam se portar.

Por essas razões, **na esteira da em. Relatora, conheço do recurso especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**