



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.722099/2018-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-011.029 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/08/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito acordam: 1) Por voto de qualidade, dar provimento a matéria “Acordo posterior ao período de apuração”, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento à matéria; 2) Por maioria de votos, negar provimento à matéria “Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR”, vencida a conselheira Miriam Denise Xavier, que dava provimento. Não votaram em relação ao mérito os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, em razão dos votos já proferidos pelos conselheiros Miriam Denise Xavier, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, no julgamento iniciado em 21/03/2023. Julgamento realizado na vigência da Lei 14.689, de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de PLR em desacordo com a lei.

O Relatório Fiscal do Processo encontra-se à fls. 19/54.

Impugnado o lançamento às fls. 2736/2769, 5698/5715 (solidário CNH INDUSTRIAL NV) e 5933/5950 (solidário IVECO ESPANA) a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgou-o procedente em parte. (fls. 6065/6095).

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu provimento parcial aos Recursos Voluntários de fls. 6112/6147 e 6150/6171 por meio do acórdão 2401-007.307 - fls. 6311/6341.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 6343/6366, pugnando, ao final, conhecido e provido o recurso para reformar o acórdão recorrido e restabelecer integralmente a autuação no que toca à PLR.

Em **27/4/20** - às fls. 6370/6382 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fossem rediscutidas as matérias “**Acordo posterior ao período de apuração. Impossibilidade**” e “**Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR**”.

Intimado do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário, bem como do recurso da Fazenda e do despacho que lhe dera seguimento em 10/8/20 (fl. 7902), o contribuinte apresentou Recurso Especial às fls. 7905/7929, requerendo, ao fim, a reforma parcial do acórdão recorrido.

Os sujeitos passivos solidários – CNH INDUSTRIAL NV e IVECO ESPANHA SL – também apresentaram Recurso Especial às fls. 7998/8029.

Em 25/8/20 apresentou contrarrazões ao recurso da União, nas quais pugnou, ao final, pela manutenção do recorrido naquilo que foi objeto do recurso – fls. 7965/7995.

Em **15/07/21** - às fls. 8059/8075 - foi negado seguimento a ambos os recursos – do sujeito passivo principal e dos solidários.

A CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA apresentou **Agravo** às fls. 8083/8094 e os solidários às fls. 8099/8112, tendo sido ambos rejeitados pela presidente da CSRF às fls. 8131/8138.

Não satisfeitos, os agravantes apresentaram “Embargos de Declaração” às fls. 8153/8155, que foram não conhecidos pela presidente da CSRF às fls. 8163/8165.

Ao final, os autos foram remetidos a este CARF para julgamento do REsp da União (fl.8259)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 30/3/20 – fl. 6342 e recurso apresentado em 7/4/20 – fls. 6367). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “Acordo posterior ao período de apuração. Impossibilidade” e “Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial aos recursos voluntários para excluir do lançamento os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados descritos no Quadro I do voto (acordos que não tiveram aditivos), exceto em relação

pagamentos realizados para os funcionários desligados das empresas antes da assinatura dos acordos. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Thiago Duca Amoni, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir os pagamentos realizados aos funcionários desligados e afastar a responsabilidade solidária. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento aos recursos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Alex Friess. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo conselheiro Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

DO CONTEXTO.

Contextualizando o caso, a Fiscalização analisou pagamentos a título de PLR paga pela empresa **IVECO LATIN AMÉRICA LTDA**, por meio dos seus estabelecimentos, ao longo de 2014 a 2016, e que se referiram aos exercícios 2013 a 2015.

Em decorrência dessa análise, constatou “que, sem exceção, a PLR foi paga com base em Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados firmados durante o exercício a que se referem, ou seja, as regras do programa de participação foram estabelecidas quando já havia transcorrido vários meses compreendidos no período definido como base de avaliação dos resultados e aferição das metas pactuadas.”

Mais especificamente, os 9 “**Acordos Coletivos para Participação nos Lucros ou Resultados**” tendo como signatários a **IVECO LATIN AMERICA LTDA** e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Sete Lagoas, foram assinados conforme o resumo abaixo:

ACT			
	EXERCÍCIO	ASSINATURA	EFEITOS FINANCEIROS
	2013	15/07/2013	2014
ADITIVO =>	2014 2014	05/06/2014 27/10/2014	2014 (adiant) e 2015 (2ª parc)
ADITIVO =>	2015 2015	21/01/2015 11/01/2016	2015 (adiant) e 2016 (2ª parc)
ADITIVO =>	2016 2016	06/05/2016 07/12/2016	2016 (adiantamento)

O autuante ainda noticiou que a sistemática dos ACT acima refletia em todos os estabelecimentos da IVECO, à exceção de alguns exercícios das “*Unidades: SOROCABA – CNPJ ... /0012-35 (exercício 2014) e BETIM – CNPJ... /0016-69 (exercícios 2015/2016), que também foram assinados em meados dos períodos definidos como base de apuração das participações, conforme se verifica a seguir:*”

ACT			
filial	EXERCÍCIO	ASSINATURA	EFEITOS FINANECEIROS
SOROCABA	2014	12/05/2014	2016 (adiantamento)
BETIM	2015	30/06/2015	2015 (adiant) e 2016 (2ª parc)
BETIM	2016	20/07/2016	2016 (adiantamento)

E mais, ainda identificou o autuante que “após transcorrido considerável lapso de tempo do período estabelecido como base de aferição dos resultados, **estes foram aditados ao final de cada exercício**, após a constatação de que as metas não foram cumpridas, com repactuação destas, já tendo conhecimento dos volumes e índices atingidos, de forma a garantir, a qualquer custo, o pagamento das participações nos lucros ou resultados.”

Na sequência, o auditor passou a tecer considerações acerca desses aditamentos.

Vejamos:

2.1.1.5.2.1.4 – Quanto aos aditamentos, é importante notar que foram formalizados, após transcorrido quase todo o período de apuração (às vésperas de efetuar o pagamento da parcela final), quando, inclusive, já havia sido feito o pagamento da primeira parcela da PLR, houve caso de repactuação inclusive no início do exercício seguinte, constatando que o acordo não foi cumprido em relação as condições necessárias para distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, as partes, mediante instrumentos “Aditivos”, objetivando justificar a distribuição da PLR a qualquer custo, decidindo pela alteração das metas e indicadores, para baixo, concordaram em estabelecer os instrumentos intitulados “Termo Aditivo ao Acordo Coletivo para Participação nos Lucros ou Resultados”.

2.1.1.5.2.1.4.1 – Pela semelhança repetitiva de suas cláusulas, tomamos como exemplo, o **PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO ACORDO COLETIVO PARA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – 2015, celebrado em 11 de janeiro de 2016**, ressalte-se, no mês de pagamento da parcela final), para transcrição parcial das seguintes cláusulas:

“**Considerando** que a Empresa no ano de 2015 vem sofrendo graves perdas, em razão da economia brasileira e a alta taxa de câmbio;

Considerando que a Empresa, em virtude das quedas de volumes, vendas no mercado e para manutenção dos postos de trabalho, no ano de 2015 deixou os empregados em casa sob regime de banco de horas em média de 27 dias/empregado, além da concessão de férias coletivas em dois períodos neste mesmo ano;

Considerando que em 2014 o volume produzido totalizou quase 29.500 unidades e em 2015 não chegou a 22.000 unidades, porém foi mantida a estrutura para atender o mesmo volume de 2014.

Considerando que é interesse das partes, ora acordantes, contribuir para a solução harmônica e estáveis relativas às relações de trabalho de que participam e mitigarem rescisões de contrato de trabalho, para adequação à nova realidade da empresa e do mercado;

Considerando ainda que não há perspectivas de recuperação do mercado ou retomada de vendas no ano de 2016;

Considerando que a proposta foi validada pelos empregados da empresa através de assembleia realizada neste sindicato no dia 7 de janeiro de 2016, devidamente assistidos pelos membros deste com aprovação unânime;

Considerando, finalmente, as partes tem entre si, justo e estabelecido o presente Termo Aditivo ao Acordo para Participação nos Lucros ou Resultados para o ano de 2015.

Iª) O presente Termo Aditivo, com fulcro no Art. 611, § 1º da CLT, tem como escopo alterar a cláusula Iª, 3ª e 8ª do Acordo Coletivo para Participação nos Lucros e Resultados para o ano de 2015, ficando assim as referidas cláusulas:

Iª - VALOR DE PARTICIPAÇÃO

Os empregados em atividade durante o ano de 2015 receberão como pagamento por sua participação nos resultados, referente ao ano de 2015, o valor equivalente ao total de pontos obtidos, conforme previsto nas tabelas a seguir:

[...]

2.1.1.5.2.1.4.2 – Da leitura das cláusulas do referido Aditivo e comparação dos novos índices de qualidade e volumes de produção definidos nas tabelas acima com os inicialmente negociados conforme constam das tabelas constantes do ACORDO COLETIVO PARA PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, assinado em 30 de junho de 2015, cópias em anexo, resta claro que que a própria empresa reconhece que as metas não foram cumpridas as quais foram revisadas com base na aferição prévia dos resultados, de forma a possibilitar a distribuição da PLR.

2.1.1.5.2.1.5 – Importante observar ainda que, relativamente ao Acordo de PLR do exercício de 2015 do CNPJ 60.850.617/0001-28, com repercussão em todos os estabelecimentos da IVECO nos exercícios de 2015 (adiantamento) e 2016 (parcela final), assinado pelas partes, portanto, se constituiu no instrumento que deu conhecimento aos colaboradores da empresa quanto aos critérios de aferição a serem observados visando atingimento das metas pactuadas, constata-se uma grave inconsistência no que se refere a pontuação prevista para atingimento das metas e objetivos negociados, onde a **pontuação resultante da performance das metas para 2015**, conforme o que consta do referido Acordo, pode, no máximo, dar ao trabalhador uma **pontuação de 85 pontos**, enquanto que, de acordo com as planilhas de apuração das participações apresentadas, a pontuação considerada foi de **100 pontos**, conforme comparativo, a seguir:

Acordo

PRODUÇÃO - 37 pontos; 5S - 18 pontos; CQA - 15 pontos; Manufatura Index – 15

Pontos; TOTAL: **85 Pontos**.

Planilha:

PRODUÇÃO - 37 PONTOS; 5S - 25 PONTOS; CQA - 23 PONTOS; MANUFATURA INDEX -

15 PONTOS; TOTAL: **100 PONTOS**.

2.1.1.5.2.1.6 – Dessa forma, considerando que as regras foram pactuadas com as assinaturas dos Instrumentos de Acordo somente em meados de cada exercício e que, mediante Termos Aditivos, celebrados ao final dos períodos de apuração, estas foram revisadas quando já se conhecia os índices de qualidade e volumes de produção atingidos, caracterizando, por tanto, a ausência de **prévio estabelecimento de metas**, já que havia exauridos quase que na totalidade os períodos definidos como bases de aferição, e mais, que as metas e indicadores foram adequados para baixo, de forma a possibilitar o pagamento da PLR sem o cumprimento de metas, é de se inferir que referidas parcelas comandadas nas folhas de pagamento por conta de Participação nos Lucros ou Resultados foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica, no presente caso, conforme art. 2º, da Lei n.º. 10.101/2000, conforme previsto no RPS, aprovado pelo Decreto n.º. 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.

Compulsando os termos do voto condutor do acórdão fustigado, pode-se perceber que foi dado provimento ao recurso voluntário **apenas** em relação aos planos que **não** tiveram aditivo e exceto em relação a pagamentos realizados para os funcionários deligados das empresas antes da assinatura dos acordos.

Nesse sentido, remanesceria a discussão em relação aos demais planos, vale dizer, das filiais de Sete Lagoas, Sorocaba e Betim, nos anos de 2013, 2014 e 2015/16, respectivamente.

DO CONHECIMENTO - Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR.

Quanto a esta matéria, tratando especificamente da **PLR-2015/2016 da CNH Latin América Ltda, estabelecimento de Curitiba**, entendeu o colegiado *a quo* que o estabelecimento de valor mínimo a ser pago não desvirtuaria o plano. Confira-se:

Já no que diz respeito ao pagamento mínimo, neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, mantém a integração capital e trabalho, demais disto é moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado à ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva.

Nesse ponto, sustentou a recorrente que o pagamento mínimo desvirtuaria a PLR, já que os instrumentos de acordo apresentados não possuiriam qualquer objetivo a ser cumprido, nem critério de aferição. A participação nos lucros já apareceria como um fato consumado, inclusive em termos de valores, o que afastaria qualquer possibilidade de cumprimento e aferição de objetivos; e indicou como paradigmas os acórdãos de n.º **9202-007.142 e 2301-002.859**.

Passando ao **primeiro** paradigma, vejo que a discussão lá travada tomou em conta situação bastante distinta da destes autos. Lá, ao que se extrai do voto condutor, o plano comportaria uma parcela fixa, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, dividido pelo número de empregados; e outra parcela variável, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, multiplicado pelo salário base do empregado em dezembro de cada ano, dividido pelo total da folha de salários base de dezembro de cada ano.

Compulsando, desta feita, o **segundo** paradigma, percebe-se que lá havia uma parcela fixa de R\$ 950,00; e uma segunda, que variaria em função do salário base previsto na Convenção Coletiva, na hipótese de haver apuração de lucro líquido ou resultado e disponibilidade financeira para o seu pagamento. Naquele julgado entendeu-se que a primeira parcela deveria compor a base de cálculo do tributo.

Veja-se dos relatos acima, que estamos a tratar de situações distintas e que, a rigor e a depender do caso, demandariam distintas soluções.

Todavia, não obstante a distinção acima pontuada, tenho que a divergência se estabeleceu justamente na possibilidade, ou não, de se pagar PLR isenta sem que fosse exigido qualquer esforço adicional do empregado – seja em função de um valor mínimo, seja em função de uma valor fixo - e isso se deu aqui e lá, razão pela qual encaminho por conhecer do recurso quanto a esta matéria.

DO CONHECIMENTO - Acordo posterior ao período de apuração. Impossibilidade.

Como registrado acima, perlustrando os termos do voto condutor do acórdão fustigado, pode-se perceber que foi dado provimento ao recurso voluntário **apenas** em relação

aos planos que **não** tiveram aditivo e exceto em relação a pagamentos realizados para os funcionários deligados das empresas antes da assinatura dos acordos.

Nesse sentido, remanesceria a discussão em relação aos demais planos, vale dizer, das filiais de Sete Lagoas, Sorocaba e Betim, nos anos de 2013, 2014 e 2015/16, respectivamente.

Para esses planos, e no que toca à temática do acordo prévio, o relator do voto condutor assentou que a Lei 10.101 não estabeleceria sobre o quão prévio deveria ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê.

Prosseguiu firmando o entendimento de que os acordos deveriam ser assinados antes do pagamento da primeira parcela, com antecedência que demonstrasse que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permitisse que se infira que o ajuste entre as partes teria sido construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminariam no acordo coletivo firmado.

Na sequência, concluiu que embora **todos** os acordos houvessem sido assinados no meado do 2º trimestre do período de apuração, eles seriam, ao longo do tempo, muito semelhantes quanto aos seus aspectos essenciais, o que permitiria sustentar que os empregados já estariam familiarizados com os seus critérios.

De sua vez, a recorrente, após indicar os acórdãos de nº **9202-004.307** e **9202-005.704** como paradigmas representativos da divergência jurisprudencial, sustentou que teria havido descumprimento da exigência legal a que os acordos devam ser pactuados anteriormente ao período de apuração a que se referem.

Já a recorrida, em suas contrarrazões, defendeu a inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, já que as premissas adotadas pelo relator do recorrido levaram em conta os aspectos fáticos do caso concreto, tais como as abaixo destacadas, que não se encontravam presentes nos paradigmas:

– “as metas de produtividade estabelecidos em seus acordos partem de previsões anuais de produção que são feitas mensalmente e que tais previsões mensais vão se aproximando da realidade com o caminhar dos meses;”

- “esse é o principal motivo para que a negociação da PLR tenha início apenas no segundo trimestre de cada ano (para permitir a fixação de metas de produção que estejam mais próximas da realidade, de forma a viabilizar o seu adimplemento pelos trabalhadores.”

Passando aos paradigmas, a iniciar pelo de nº **9202-004.307**, percebe-se o entendimento vazado, curto e simples, de que “assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país”.

Pulando ao de nº **9202-005.704**, constata-se o entendimento de que os acordos devam ser, **invariavelmente**, assinados antes de iniciado o período a que se referem. Confirma-se:

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

Nesse sentido, a “diferença fática” que procurou retratar a recorrida nada mais é do que o próprio cerne da divergência, já que, segundo o recorrido, além de não haver exigência na lei para fosse os acordos assinados antes de o período de apuração, haveria o indicativo, dadas as características do autuado e as circunstâncias do caso, de que os empregados estariam familiarizados com os critérios dos planos; ao passo que, para os paradigmas, em especial para o de nº **9202-005.704**, essa **assinatura**, antes de iniciado o período, seria condição necessária à validade do plano, pouco importando se já havia uma familiaridade dos empregados com as regras então postas, ao argumento de que vinham praticamente se repetindo ao longo dos anos.

Em outros termos, caso este último colegiado paradigmático estivesse analisando o recurso do sujeito passivo, certamente ter-lhe-ia negado provimento.

Com efeito, reputo acertada a conclusão do despacho de prévia admissibilidade nos seguintes termos:

Do exposto, entendo que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto a data de assinatura dos acordos de PLR, existente ente o acórdão recorrido e os paradigmas. Para a decisão recorrida, a assinatura do acordo para pagamento de PLR pode se dar no curso do período de apuração do lucro, enquanto para os paradigmas o acordo deve ser assinado antes do período de apuração do lucro.

Encaminho, pois, por conhecer do recurso quanto a esta matéria.

DO MÉRITO. Acordo posterior ao período de apuração. Impossibilidade.

Quanto ao mérito, defendeu a recorrida em suas contrarrazões que diante da natureza e objetivos da PLR, a negociação para o seu pagamento deve ocorrer em tempo razoável tanto para que ela possa ser efetivamente concluída (a própria negociação), quanto para que os trabalhadores possam concretamente cumprir as suas respectivas regras.

Prosseguiu argumentando que o acordo de PLR deve ser concluído (a) tanto em tempo razoável para que os trabalhadores possam conhecer os seus objetivos e regras e se organizarem para cumprir estas últimas a contento, (b) quanto em momento em que esses objetivos possam ser realmente alcançados e tais regras efetivamente cumpridas e (c) e no qual se possa dizer que os debates (negociações) necessários à pactuação foram concretamente efetivados entre os atores envolvidos (empresa, trabalhadores e sindicato).

No mais, trouxe uma série de argumentos voltados às condições do mercado, circunstâncias de seu ramo econômico e à própria tradição do setor para justificar as assinaturas

dos acordos ao longo do 2º trimestre do exercício, procurando demonstrar – acordo por acordo – a razoabilidade de suas assinaturas da forma como se deram.

E, ao final de suas contrarrazões, assim resumiu seu entendimento:

(a) Houve efetivas negociações entre trabalhadores, Sindicato e a empresa, conforme se comprova da documentação anexa (atas das reuniões das comissões encarregadas e outros — doc. n. 22 da Impugnação).

(b) As metas foram estabelecidas com os anos de referência já em curso para que fossem passíveis de ser realmente atingidas. No ano de 2014, por exemplo, após uma previsão inicial de 1.775 veículos fabricados, o número passou a recuar, atingindo 1.651 em fevereiro, 1.595 em março e 1.441 em abril. A previsão foi feita, então, segundo o Acordo de PLR, em 1.400 unidades produzidas, pois se esperava que a mesma diminuição fosse proporcionalmente verificada nos meses seguintes (que chegou a patamares menores de 1.400 unidades, havendo, em dezembro, a expectativa de fabricação de 2.348 veículos). Ao fim do ano, houve a fabricação concreta de 1.402 máquinas. A meta, como se vê, foi cumprida pelos trabalhadores e toda essa caminhada demonstra a seriedade da Recorrida, juntamente com os empregados e o Sindicato da categoria, na sua respectiva fixação.

(c) Além disso, reitera-se o dito na alínea "a", acima, para o estabelecimento de Curitiba, devendo-se assinalar que os acordos de Sorocaba foram celebrados há mais de um mês para o fim do primeiro trimestre de cada ano. Além disso, e com destacada importância, assinala-se que, nas negociações de todos os anos, as comissões foram enfáticas e claras em reconhecer que as regras de PLR em discussão seguiriam, na essência, os mesmos critérios dos anos anteriores, o que é mais uma evidência, que deve ser considerada em conjunto com todas as questões levantadas na Impugnação e neste Recurso, a se sustentar que não houve, no presente caso, ausência do "prévio estabelecimento de metas". Quanto ao mais, também aqui os pagamentos das primeiras parcelas foram feitos apenas após a celebração dos acordos.

Segundo fez constar o relator do recorrido, os planos de PLR instituídos pela IVECO, cujos pagamentos deveriam ser excluídos da base de cálculo do lançamento pelo fato de não ter havido aditivos, muito embora assinados após já iniciado o período a que se referiam os lucros/resultados, seriam os seguintes:

ESTABELECIMENTO	LOCALIDADE	ANO	DT ASSINATURA	EFEITOS FINANCEIROS
IVECO (matriz e filiais)	Sete Lagoas	2013	15/07/2013 (fl. 2537)	
IVECO	Sorocaba	2014	12/05/2014	2016 (adiantamento)
IVECO	Betin	2015	30/06/2015	2015 (adiant) e 2016 (2ª parc)
IVECO	Betin	2016	20/07/2016	2016 (adiantamento)

Pois bem.

Cumprе 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 prêmio pelo atingimento de determinadas metas.

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 ousa 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 "**imediate**", 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

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

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 prêmio² pelo atingimento de metas.

Ainda como consequência desse racional, se a mera obtenção do lucro, que já é, por si só, um pressuposto primário para a distribuição da PLR, der ensejo à distribuição de parcela fixa em termos absolutos, penso não estar havendo o incentivo à produtividade preconizado pela lei, sobretudo naqueles casos em que, dada a natureza do negócio do sujeito passivo, a apuração de lucro é uma **constante histórica**.

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

Veja-se: a existência do lucro é um pressuposto para o pagamento da PLR, desde que as regras para o seu compartilhamento induzam o "algo a mais" por parte do empregado.

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.

² "Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um "plus" em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual." trecho do voto condutor do acórdão 2401-003.025, de 15/58/13.

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.³

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.

Cumpra 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.

³ A Lucratividade é um indicador de eficiência operacional obtido sob a forma de valor percentual e que indica qual é o ganho que a empresa consegue gerar sobre o trabalho que desenvolve. É um dos principais indicadores econômicos da empresa, ligado diretamente com a competitividade do negócio. Difere de rentabilidade e é derivado do conceito de lucro.

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

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

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

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

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.

Cumpra-me aqui tecer o seguinte esclarecimento quando, em determinada situação, estabeleci que as "assinaturas nos instrumentos de acordo", a depender de algumas circunstâncias, poderiam ser dispensadas para fins de atendimento à exigência que traz a norma em sua expressão "pactuada previamente".

Naquela oportunidade, naquele caso em concreto, apresentei condições que possuem, inegavelmente, um elevado e por vezes indesejável grau de subjetividade, quais foram:

i) o conhecimento das regras e metas deve relacionar-se àquelas que, definitivamente, foram assentadas em função da negociação, não bastando, a seu turno, que as negociações já estivessem em curso ao tempo do período de apuração do resultado;

ii) a comprovação de que os empregados tinham o prévio e inequívoco conhecimento das regras e metas **já aprovadas** por ambas as partes; e

iii) não basta que as metas e regras de que tomaram conhecimento coincidam com aquelas reveladas nos instrumentos devidamente assinados (pactuados), há de se comprovar, repito, que tinham o inequívoco e prévio conhecimento de que essas regras e metas já haviam sido, ao final, aprovadas pelas partes (comissão ou representação sindical) para aquele período base.

Veja-se com isso, que as condições convergem para a imprescindibilidade de que os trabalhadores tenham, antes de o início do período aquisitivo, o preciso conhecimento das regras do jogo que foram firmadas ao final de uma negociação, a assegurar-lhes, uma vez atingidas, uma participação na riqueza produzida pela empresa.

Nesse rumo, melhor esclarecendo, ou para alguns reformulando o entendimento, penso que a comprovação cabal da ocorrência dessas condições dá-se, **exclusiva e objetivamente**, pela formalização e assinatura do acordo em data anterior ao início do período aquisitivo e/ou do cumprimento/aferição das metas.

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, 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 também 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."

Por fim, no que toca às alegadas especificidades do seguimento econômico em que se insere o recorrente e as condições de mercado a ele impostas, é de se destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101/2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico nos quais se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.

Ante o exposto, encaminho por dar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

DO MÉRITO - Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR.

Quanto ao mérito, antes de iniciarmos à sua análise, cumpre destacar que neste procedimento (15504.722099/2018-14), onde se exige as contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), analisou-se pagamentos de PLR efetuados pela IVECO LATIN AMÉRICA LTDA, no período de 2014 a 2016, cuja acusação fiscal resumiu-se, no essencial, à inexistência de acordo prévio. Confira-se excerto da decisão de 1ª instância sobre o que consta deste lançamento:

Segundo a fiscalização as referidas contribuições foram lançadas no presente processo, pois a Iveco Latin América Ltda está discutindo judicialmente a diferença da alíquota Gilrat em virtude das alterações trazidas pelo do Decreto nº 6.957/2009.

E, como em decisão judicial do Tribunal Regional da 1ª Região proferida no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0022960-33.2010.4.01.000, interposto pela Iveco Latin América Ltda, foi deferido o efeito suspensivo, para determinar a suspensão da exigência da diferença da contribuição (Gilrat), resultante das alterações trazidas pelo Decreto nº 6.957/2009, os créditos lançados (correspondentes à diferença de alíquotas

definidas pelo Decreto n.º 6.042/2007 e pelo Decreto n.º 6.957/2009), foram constituídos separadamente, para prevenir a decadência e devem ter sua cobrança sobrestada.

Já no processo fiscal de n.º **15504.720770/2018-14**, também de minha relatoria, onde se exige as contribuições sociais devidas a terceiros, analisou-se pagamentos de PLR efetuados pela **CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA** e pela **IVECO LATIN AMÉRICA LTDA**, também no período de 2014 a 2016, cuja acusação fiscal resumiu-se, no essencial, à inexistência de acordo prévio (PLR da IVECO) e inexistência de acordo prévio, fixação de valor mínimo e pagamentos a funcionários desligados antes do acordo que fariam jus à PLR (todas estas últimas relacionadas à PLR da CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA)

Note-se, com isso, que nestes autos não devem ser analisadas questões ou acusações relativas à PLR paga pela CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA, que, provavelmente, serão apreciadas por ocasião do julgamento no processo [15504.720768/2018-37](#), de relatoria da Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes. Veja-se, por oportuno, como esse ponto foi tratado pela decisão de primeira instância:

Acordos de PLR da CNH Latin América Ltda.

Em sua impugnação, a autuada apresenta alegações relativas aos Acordos de PLR da CNH Latin América, contudo, tais argumentos não serão apreciados, pois, conforme relatado, o presente processo refere-se somente a incidência de contribuição sobre valores de PLR pagos pela Iveco Latin América Ltda a seus empregados.

Nesse sentido, por mais que efetivamente tenha havido pronunciamento sobre a matéria por parte do colegiado recorrido, notadamente no tópico intitulado “**Acordos de PLR da CNH Latin América Ltda, estabelecimento de Curitiba. Definição de objetivos. Valor mínimo.**”, possibilitando, com isso, à caracterização da divergência jurisprudencial em face do acórdão **2301-002.859**, o que levou ao conhecimento do recurso, o ponto é que o lançamento destes autos não contempla tal acusação, tampouco lançamento nela calcado, razão pela qual o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido, eis que não haveria proveito prático no resultado do julgamento.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas em relação à matéria “acordo posterior ao período de apuração. Impossibilidade”.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

