



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.722290/2017-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.525 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

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**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 Fernanda Melo Leal (relatora), Leonam Rocha de Medeiros e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(assinado digitalmente)

**Liziane Angelotti Meira** - Presidente

(assinado digitalmente)

**Fernanda Melo Leal** – Relatora

(assinado digitalmente)

**Mauricio Nogueira Righetti** – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário nº Acórdão nº 2402-007.635 (e-fls. 2.670 a 2.724) e do Acórdão de Embargos nº 2402-011.112 (e- fls. 2.943 a 2.947), e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **PLR – Pactuação Prévia**. Abaixo segue a ementa e o registro da decisão recorrida nos pontos que interessam:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/01/2013

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE. ART. 30, IX, DA LEI N. 8.212/91. ART. 124, II, DO CTN.

Caracterizado a existência de grupo econômico, com provas substanciais nos autos do processo administrativo fiscal, decorre a solidariedade quanto à obrigação tributária de natureza previdenciária, forte no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91 c/c art. 124, II, do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõem prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000. A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n. 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte (CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.), para reconhecer a ocorrência da decadência em relação à competência 01/2013 e para cancelar a multa de ofício referente ao recálculo do SAT/RAT discutido judicialmente e com exigibilidade suspensa por liminar, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às

contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário das responsáveis solidárias (CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L.), também por voto de qualidade, negou-se provimento, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso.

Cientificado eletronicamente do Despacho, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Especial, dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

Saliente-se que os recursos especiais manejados pelos responsáveis solidários NÃO foram admitidos pelo despacho de admissibilidade.

Apenas o Recurso Especial do contribuinte foi admitido, especificamente para a rediscussão da seguinte matéria: PLR – Pactuação Prévia.

Para demonstrar a divergência, apresenta paradigmas, dos quais junta cópia aos autos e faz um comparativo com o recorrido. Saliente-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão 2401-007.305, foi modificado pela CSRF, motivo pelo qual não se presta a demonstração da divergência.

O segundo paradigma, Acórdão n.º 2202-005.195, consta do sítio do CARF e não foi reformado na CSRF na matéria que aproveita a recorrente até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.

Do exame do acórdão recorrido, sevê que decidiu que a pactuação entre as partes envolvidas, quanto ao pagamento da PLR, deve ser prévia ao período definido como base para a avaliação dos resultados e aferição de metas. Ou seja, a assinatura do acordo deve se dar previamente ao exercício a que se refere.

De outro lado, o segundo paradigma apresentado, decidiu de forma diversa sobre a matéria, entendendo que, naquele caso, o acordo firmado em 18/08/2008, com vigência retroativa para o período de 01/01/2008 a 31/12/2009, se presta a sustentar pagamentos efetuados sob a rubrica PLR, dizendo ser possível perseguir metas e imputar ao que foi negociado os resultados já alcançados. Vejamos:

Acórdão n.º 2202-005.195

(...) a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou

eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

[...]

(...) em avaliação de ponderação, que é tempestivo o acordo para os seus propósitos dentro do contexto fático estabelecido, especialmente porque tem vigência para dois exercícios, mostrando-se, portanto, hígido para suas finalidades, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação, uma vez que os instrumentos coletivos não podem nascer de uma completa ausência de acordos mútuos, logo estando dentro do espírito da Lei 10.101.

Pelo exposto, entende o despacho que para a matéria PLR – Pactuação Prévia, o pedido do sujeito passivo deve ter seguimento, porque foi demonstrado o dissídio jurisprudencial.

É o relatório do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal - Relatora

### 1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Com relação a divergência jurisprudencial, dispensando-se cotejo laborioso, por simples análise, sobressai que as Turmas divergiram na interpretação da mesma questão jurídica. As questões fáticas são similares. Mais não é preciso para ser admitido o Recurso Especial.

Os casos em enfoque discutem a necessidade de pactuação previa do Plano de PLR e o lançamento exige contribuições previdenciárias considerando o momento da assinatura.

No acórdão paradigmático admitido se assenta tese semelhante, mas contrária ao recorrido. É afirmado ser possível acatar o instrumento relativo a acordo firmado durante o período de aferição, desde que anterior aos pagamentos. Tendo em vista que a Lei n.º 10.101 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, deve ser legitimado o programa.

Sem a possibilidade de enleios, a divergência é manifesta, clamando por uma composição diluidora do desentendimento fincado nas motivações dos julgados confrontados.

Do exposto, entendo que a recorrente demonstrou a divergência jurisprudencial, necessária, devendo, portanto, ser conhecido o Recurso.

## 2 PLR – SUPOSTA NECESSIDADE DE PACTUAÇÃO PRÉVIA

Como vimos da breve leitura do relatório, discute-se nos autos se é fulcral ou não a pactuação prévia da PLR, e quando seria esse momento. O debate reside em qual seria a melhor interpretação para o art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei n.º 10.101, que trata do momento que deve ser firmado o acordo de PLR para se atender ao requisito das metas, resultados e prazos, previamente pactuados (pactuação prévia).

A Lei n.º 10.101 dispõe no ponto que:

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:

(...)

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

O acórdão recorrido fixou conclusão que descharacteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto o paradigma demonstra que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento. O ponto controverso é tão palpitante no contencioso administrativo fiscal, que, buscando solver a problemática, a Lei n.º 14.020 incluiu o § 7º ao art. 2º da Lei n.º 10.101 para dispor que:

Art. 2º, § 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Nesta senda, percebemos que de acordo com tal enunciado normativo, há um critério objetivo, dado pela Lei n.º 14.020, de 2020, sendo prévio o ajuste pactuado antes que ocorra o pagamento, seja para tratar de acordos com base em resultados (inciso II do § 1º do art. 2º) ou de acordos com base em lucros (inciso I do § 1º do art. 2º).

Mais ainda. Para que não se incorra em subjetividade de quão prévio ao pagamento deve ser o pacto firmado, a Lei n.º 14.020, de 2020, definiu critérios, na forma dos incisos I e II do

§ 7º do art. 2º da Lei n.º 10.101, incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020. Vale dizer, o pacto de PLR deve ser firmado antes do pagamento.

Ainda que se entenda que esse regramento só pode ser aplicado depois de 2020, entendo que a Lei n.º 10.101, de 2000, jamais estipulou qualquer prazo para a assinatura e arquivamento no sindicato dos acordos de PLR. Tampouco exigiu que fosse veiculado o pacto no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas nem vedou o pacto no transcurso do período de aferição.

Isto posto, voto em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para alvorejar uma solução compatível e afastar a incidência de contribuições sobre o pagamento da PLR.

### 3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e DAR provimento ao recurso especial da Contribuinte.

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante a logicidade do voto da I. Relatora, peço-lhe licença para dele divergir quanto à temática do pactuação prévia prévio.

Defende a Relatora, além tecer considerações acerca da novel Lei 14.020/2020, a inexistência de qualquer obrigação normativa que imponha a celebração dos acordos de PLR em data anterior ao período a que se referem às participações distribuídas.

Não vejo dessa forma.

Em discussão, os Acordos assinados após o início do período de apuração do resultado, consoante afiançou o julgador de primeira instância, nos seguintes termos:

Dessa feita, para que o pagamento da PLR esteja de acordo com a Lei nº 10.101/2000, mesmo que o acordo seja celebrado dentro do mesmo exercício, deve ser realizado antes do início do período de apuração dos resultados.

Contudo, conforme constatado pela fiscalização e conforme se verifica da análise dos documentos anexados aos autos, os instrumentos de negociação foram formalizados após o início do período de apuração dos resultados (que previa como uma das metas o volume de produção anual).

Por exemplo, os seguintes Programas de Participação nos Resultados PPR, só foram assinados após o início do período de vigência/apuração de resultados:

	Estabelecimento	Vigência	Data	Doc fls.
CNH Latin América Ltda	Contagem	1/1/2012 a 31/12/2012	11/6/2012	784 a 789
CNH Latin América Ltda	Contagem	1/1/2013 a 31/12/2013	24/4/2013	790 a 795
CNH Latin América Ltda	Curitiba	1/1/2012 a 31/12/2012	14/6/2012	796 a 802
CNH Latin América Ltda	Curitiba	1/1/2013 a 31/12/2013	16/5/2013	803 a 809
Iveco Latin América Ltda	Sete Lagoas	1/1/2012 a 31/12/2012	12/7/2012	1.159 a 1.164
Iveco Latin América Ltda	Sete Lagoas	1/1/2013 a 31/12/2013	15/7/2013	1.166 a 1.172

Pois bem.

Quanto ao mérito, não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas vezes vem decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas. Cite-se, como exemplo, os acórdãos 9202-011.027, 9202-011.028 e 9202-011.029, deste mesmo contribuinte e prolatados na sessão de julgamento de outubro de 2023.

Prosseguindo, a recorrente traz uma série de ponderações que podem ser assim resumidas: não haveria previsão legal para se exigir a formalização do acordo tal como (na data) exigido pelo Fisco; as disposições da MP 905/19 lhe socorreriam; as metas, em grande medida atreladas à produção/produtividade, eram estabelecidas/ajustadas ao longo do ano em função de peculiaridades do segmento econômico em questão, aliadas às próprias condições de mercado; que os trabalhadores tanto já teriam uma expectativa de como seria o acordo de PLR, antes mesmo de começar o ano de referência, quanto que, quando estes são celebrados, gozariam eles ainda de um bom prazo para cumprí-los. E, ao final, que teria havido recusa do sindicado em pactuar o acordo em data anterior a que se deu e que a jurisprudência de outrora, de 2013, em sua maioria lhe socorreria.

Iniciando-se pela questão da MP 905/19, cumpre registrar, sem entrar em maiores detalhes acerca de sua aplicabilidade ao caso, que o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 127/2020 declarou o encerramento de seu prazo de vigência no dia 18/8/20.

Impõe-se 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 seja-se, a pactuação se encerra – objetivamente falando - 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, **inopportunamente**, 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 térmos 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 térmos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da emprêsa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo fôr 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 794/94, 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 lasteará 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 ouso 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 "**imediato**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função do alcance de metas e resultados não diretamente vinculados àquele objetivo imediato. Havendo ou não lucro, havendo ou não resultado, o salário contratado e o prêmio pelo atingimento de metas são, em regra, devidos.

A rigor, até mesmo em função do conflito histórico que se instalou entre aqueles que detém o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

Com a possibilidade de ver compartilhada parcela desse lucro ou resultado, surge a expectativa de que os interesses, outrora díspares, passem a convergir, de forma que os empregados começem a enxergar o lucro ou determinado resultado da empresa não mais como uma mera fonte para o pagamento do seu salário, mas como uma chance de experimentar uma das vertentes da verdadeira distribuição da renda; por sua vez, o empregador passaria a ver o trabalhador como um real parceiro em sua empreitada e não mais como um simples empregado que trabalha para sobreviver.

Com isso, na essência, estariam contemplados, penso eu, o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da norma.

Prosseguindo então, nos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 são postas as condições para que os pagamentos a título de PLR possam ser excluídos da base tributável das contribuições previdenciárias. Note-se que enquanto o artigo 2º trata preponderantemente das negociações, aí incluídos os indispensáveis requisitos de ordem formal e os de ordem subjetiva, o 3º explicitamente demonstra a preocupação do legislador de que tal instituto não seja utilizado de maneira desvirtuada pelo empregador e pelo trabalhador para, indevidamente, amparar pagamentos sem a incidência do tributo, estipulando, para isso, requisitos a serem observados.

Vamos a elas:

1 - Devem decorrer de uma negociação entre os envolvidos, por meio de um dos procedimentos a seguir, nos quais estejam garantidos o incentivo à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho:

1.1 - Comissão escolhida pelas partes, com a participação de um representante sindical de parte dos empregados; ou

1.2 - Convenção (CCT) ou Acordo Coletivo (ACT).

Quanto a esses elementos, não se deve perder de vista, em especial quando se fala de "cumprimento do acordado", que se, por um lado, há o compartilhamento do lucro ou do resultado por quem detém o capital, por outro, há o plus que deve ser dado pelo trabalhador (ou a ele oportunizado/incentivado) para que dele se valha. É, reforça-se, a ideia de incentivo à produtividade preconizada na lei.

Ressalta-se aqui, que se o objetivo imediato será sempre a saúde financeira e/ou econômica da empresa; as regras e os critérios para alcançá-lo devem ser definidos pela gestão empresarial e acordados com os empregados, observadas as formalidades legais.

Não importa o **meio**, se por **metas corporativas** (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade), ou se por **metas individuais/coletivas** (quantidade de vendas de produtos, nº de atendimentos conclusivos, quantidade e valor de captação de investimentos, por exemplo), **desde que se alinhem aos objetivos imediato e mediato da norma**.

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio pelo atingimento de metas.

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.

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 inciso I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.

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, proatividade, 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 laime 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.

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

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

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

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

Da mesma sorte, não deve prosperar eventual alegação no sentido de que as negociações já haviam sido efetuadas em data anterior ao início do período aquisitivo e que apenas a assinatura do acordo é que se dera após referido marco. A uma porque não há como se provar que a afirmação seja verdadeira; a duas, porque trata-se aqui de acordo com validade não apenas entre as partes, mas como repercussões sobre direitos de terceiros, como o Fisco, por exemplo, de tal sorte que a formalização do acordo, em documento próprio, e com conteúdo e forma válidos, é condição essencial para que o pacto seja conhecido perante terceiros.

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 devamos 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 DISCUSO 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, perceba-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."

No que toca às alegadas especificidades do seguimento econômico em que se insere o recorrente e as condições de mercado a ele impostas, valho-me das observações promovidas pelo relator do acordão recorrido quanto assentou que "*É relevante 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 qual 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.*"

Quanto à suposta recusa dos sindicatos em celebrar o acordo em data anterior, cumpre destacar que o contribuinte detinha outras ferramentas a seu dispor, a exemplo de o acordo passar a viger apenas para o período seguinte e/ou que os valores calculados/estabelecidos já os fossem descontados dos respectivos tributos. Com efeito, tal argumentação não lhe socorre.

Quanto à alegada jurisprudência a seu favor no idos de 2013, é de se esclarecer que a mudança de posicionamento da Turma que eventualmente possa/pudesse dar uma guinada na jurisprudência é fato típico dos colegiados, notadamente daqueles que a manutenção de sua composição não se mostra tão perene quanto nos tribunais superiores. Ademais, reconhecendo-se que o tema é e sempre foi controvertido ao longo do tempo, penso que competiria ao recorrente formular consulta junto à administração tributária (*não há notícias sobre isso no acórdão recorrido*) para se certificar acerca do entendimento do órgão a respeito do tema, sob pena de

assumir o risco de vir a ser autuado e de ela – a autuação – vir a ser mantido no contencioso administrativo.

Por fim, no que toca à aplicação das alterações introduzidas pela Lei 14.020/20, é de se destacar que tais inovações já haviam constado da Medida Provisória 905/19, que teve seu prazo de vigência encerrado em 18/8/20, a qual continha a seguinte determinação em seu artigo 53, quanto ao início da produção dos seus efeitos: “*quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria*”

Mais a frente, durante a tramitação da MP 936, de 1º de abril de 2020, que instituiu o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda, houve a apresentação de 1052 emendas, que resultaram no Projeto de Lei de Conversão nº 15/2020, que contemplou, além das alterações ora vigentes, a inclusão, em seu artigo 37, de cláusula que atribuía a elas caráter interpretativo para fins do disposto no artigo 106, I do CTN.

Encaminhado à sanção presidencial, houve veto parcial, por “inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público”, a 29 dispositivos do projeto de conversão, dentre eles, aqueles que alterariam a Lei 10.101/2000.

Na sessão conjunta do Congresso Nacional de 4/11/2020, foram rejeitados aqueles relativos às alterações promovidas, à exceção do dispositivo que as atribuía natureza interpretativa, o qual permaneceu **vetado** após deliberação da Câmara dos Deputados.

Note-se que o inciso I do artigo 106 do CTN, que traz exceção à regra de que a legislação tributária a ser aplicada é sempre aquela da data do fato gerador, determina a aplicação retroativa em relação apenas àquela que seja “expressamente interpretativa”.

Nesse contexto, resta patente que a intenção dos legisladores – típicos e atípicos – foi a de não atribuir efeitos pretéritos às referidas alterações, concentradas nos novos parágrafos 3º-A, e 5º ao 10 do artigo 2º da Lei 10.101/00.

Não bastasse, não se pode dizer que as alterações, em sentido diverso ao entendimento que já vinha sendo adotado por diferentes turmas deste CARF, tenham carga interpretativa, mas sim inovadora, já que definem e estabelecem procedimentos, possibilidades e condições anteriormente não previstos. E, como se costuma dizer na doutrina: Se não inova, se nada acrescenta em relação a como já vinha sendo interpretada, de nada valeria; se inova, não seria interpretativa e, assim, não retroagiria.

Forte no exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

(assinado digitalmente)

**Fernanda Melo Leal** – Relatora

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Declaração de voto

Congratulo a Ilustre Relatora pelo sempre brilhante voto, a despeito de ter acompanhado a divergência, tendo votado no mérito por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Manifesto-me nesta declaração a respeito do mérito discutido no caso, especificamente em relação ao meu entendimento acerca da pactuação prévia dos acordos de PLR, tendo em vista os questionamentos suscitados da tribuna durante o julgamento do caso. Isto porque posso o entendimento quanto a uma possível flexibilização da regra de pactuação prévia ao início do período que pretende regular.

Neste sentido, entendo por esclarecer a questão.

Em meus votos, deixo claro o meu entendimento no sentido de que a celebração de acordo de PLR deve preceder aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Isto porque a despeito de não haver determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe a “*participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição*”. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, sem a prévia formalização

do acordo, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000 e apurar os valores a serem pagos a título de PLR.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Por outro lado, enxergo que a regra acima não pode ser analisada de maneira “engessada”, sem verificar a existência de situações incomuns, como fatores externos ou burocráticos, que possam ocasionar um pequeno atraso na assinatura do acordo. Procuro deixar isso evidente em meu voto pois, não fosse assim, todos os acordos celebrados alguns dias após o início do período de aferição estariam em desconformidade com o preceito legal da anterioridade, o que não pode ser a hipótese de alguns casos.

Por esta razão, costumo expor que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois a comprovação da assinatura do acordo com antecedência razoável ao término do período de aferição (ou momento após o início do período) são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pontuação prévia dos termos do acordo de PLR.

Isto não significa que entendo por flexibilizar a regra da pontuação prévia em todo e qualquer caso. Em hipótese alguma! A regra é que a celebração de acordo de PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. No entanto, apenas no caso de haver alguns dias no atraso da pontuação, é que, excepcionalmente, pode haver uma flexibilização da citada regra, desde que comprovada a ocorrência de algum evento externo ou uma situação incomum que tenha ocasionado o pequeno atraso na assinatura do acordo, mas sempre demonstrado que os empregados conheciam, de forma inequívoca, todos os seus termos desde o início do período de aferição.

No presente caso, de acordo o relatado, o acordo foi firmado em 18/08/2008 com vigência retroativa a 01/01/2008. Neste sentido, o acordo foi firmado após decorridos mais de 08 meses do respectivo período-base, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pontuação prévia, pois firmado já no final do período que servia de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Por este motivo, acompanhei a divergência e votei por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Eis minha declaração de voto

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim****Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Declaração de Voto**

Acompanho a em. Relatora em seu judicioso voto, rogando licença para tecer algumas considerações acerca da particularidade do caso em espeque.

Consabido que a Carta de 1988, pródigo 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 decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos.<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.”

<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.

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;

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

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pontuação 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 pontuação prévia, de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado.

Consta no acórdão recorrido que

[d]a análise dos acordos coletivos de trabalho acostados aos autos (...), referentes aos PPR 2012 e 2013, verifica-se que todos foram firmados durante o exercício aos quais vinculam-se a PLR, entre os meses de abril e julho dos respectivos anos-calendário, com efeitos retroativos a 1º de janeiro.

Tenho que suficiente para que os trabalhadores possam moldar seu comportamento, de modo a alcançar a contrapartida financeira almejada. Malgrado não conste na decisão recorrida um minudente escrutínio entre os planos acresço, apenas em reforço

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

argumentativo, serem os planos assaz semelhantes, o que corrobora estarem os trabalhadores conscientes das expectativas sobre eles depositadas, razão pela qual hígido o plano.

Por derradeiro, de forma a não negligenciar a materialidade destes autos, noto constar na decisão recorrida ter o ACT sido firmado com Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico. Os sindicatos dos metalúrgicos historicamente ocupam lugar de destaque no sindicalismo nacional, o que comprova, a meu sentir, a dificuldade – senão impossibilidade – de que o acordo seja celebrado de forma célere, eis que detêm maiores condições para pleitear a fixação de termos que sejam mais favoráveis aos sindicalizados. Por essas razões, acompanho a em. Relatora para **conhecer do recurso especial do sujeito passivo e dar-lhe provimento.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**