



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo nº** 19515.004113/2008-78  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.268 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2021  
**Recorrente** PIRELLI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO EM SENTIDO DIVERSO DA DO PARADIGMA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não há, no acórdão recorrido, fundamentação em sentido diverso daquela que constou do acórdão paradigmático de interesse do recorrente.

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 parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à Participação nos Lucros ou Resultados, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.268 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 19515.004113/2008-78

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento (debcad 37.159.260-7) para cobrança das contribuições sociais devidas a terceiros (FNDE) decorrentes de remuneração pagada aos empregados da empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR supostamente em desacordo com a Lei 10.101/00.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 35/42.

O lançamento foi impugnado às fls. 67/99.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP julgou-o procedente às fls. 372/384.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 388/424, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, após afastar a preliminar de nulidade, negou-lhe provimento por meio do acórdão 2402-006.074 às fls. 518/543.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 552/576, pugnando, ao final, fosse reformado o acórdão recorrido, determinando-se a nulidade do lançamento no DEBCAD 37.159.260-7, ou, caso assim não se entendesse, determinando-se a retroatividade benigna da nova sistemática de multas das contribuições previdenciárias, bem como a aplicação da decadência aos lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro a agosto de 2003.

Em 7/5/19 - às fls. 731/751 - foi dado seguimento parcial ao recurso para que fossem discutidas as matérias “**PLR - Horista/Mensalista - Data da Assinatura do Acordo**” e “**Decadência - aplicação da regra prevista no art. 150 §4º, do CTN**”. Não foi dado seguimento quanto às matérias “**PLR - Cumprimento dos Requisitos para as Categorias Seniores, Executivos e Dirigentes**” e “**AIOA - GFIP - Aplicação de Legislação Superveniente mais Benéfica ao Contribuinte**”.

Não conformado, o autuado interpôs Agravo às fls. 757/768, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 769/776.

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 13/12/20 (processo movimentado em 13/11/20 – fl.1231 do processo principal 19515.004117/2008-56), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 782/792 em 30/11/20 (fl.1238 do processo principal 19515.004117/2008-56), propugnando pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 19/12/18 (fl. 548) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 3/1/19, consoante se extrai de fl. 549. Passo, então, à análise dos demais pressupostos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**PLR - Horista/Mensalista - Data da Assinatura do Acordo**” e “**Decadência - aplicação da regra prevista no art. 150 §4º, do CTN**”.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. EXISTÊNCIA DIANTE DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PR EVIDENCIA RIAS. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial.

2. O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art 173, inc. I, do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico acurado pela fiscalização.

3. Quanto as contribuições devidas a terceiros, que é o caso em discussão, o § 3º do art 3º da Lei 11457/07 preleciona que elas se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8212/91, e das contribuições instituídas a título de substituição.

4. As contribuições de terceiros têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário-de-Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDOS SEM AUTENTICAÇÃO.

A Lei 10101/2000 não exige nenhuma outra formalidade especial, senão aquelas arroladas no seu art. 2º, dentre as quais não se encontra a necessidade de autenticação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDO VIA COMISSÃO PARITÁRIA. NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A recorrente não demonstrou que a comissão escolhida pelas partes estava realmente integrada por um representante sindical, o que infringe o disposto no inc. I do art. 2º da Lei 10101/2000, inclusive com a redação anterior à Lei 12823/2013.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

1. A clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios comportamentais, cuja avaliação não é necessariamente subjetiva.

2. A psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. VERIFICAÇÃO DE CUMPRIMENTO DOS ACORDOS COLETIVOS.

O sujeito passivo anexou à sua defesa administrativa as planilhas demonstrativas da mensuração das regras da PLR, o que, em verdade, sequer foi objeto de análise pela Delegacia de Julgamento.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade para, pelo voto de qualidade, afastar a decadência e negar provimento recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Júnior que deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

**Do conhecimento. Decadência - aplicação da regra prevista no art. 150 §4º, do CTN.**

Nesse ponto, no dispositivo da decisão anotou-se que pelo voto de qualidade, a decadência teria **sido afastada** pelo colegiado.

Verificando-se os termos do voto vencido, percebe-se que o encaminhamento, quanto a esse tema, era no sentido de reconhecer a decadência parcial das competências anteriores a agosto de 2003. Veja-se:

Neste caso concreto, e examinando-se todos os lançamentos efetuados em face do sujeito passivo, é possível concluir que houve o recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre a folha de salários.

Logo, como o lançamento ocorreu em 27/08/2008 (vide Auto de Infração), estão decaídas as competências anteriores a agosto de 2003, ante o transcurso de prazo superior a cinco anos do fato gerador até o lançamento.

Todavia, ao seu final, fez constar que conhecia do recurso voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência e, no mérito, para dar-lhe provimento a fim de excluir do lançamento os pagamentos efetuados em consonância com os acordos coletivos de trabalho.

Na sequência, compulsando-se o inteiro teor do voto vencedor é de se notar que toda a abordagem lá empreendida resumiu-se apenas à questão da PLR, que culminou em “afastar as preliminares e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário”. Confira-se, inclusive, o delimitação que constou do voto:

Não obstante as razões aduzidas no voto do i. Relator, com relação à Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, sobretudo no que diz respeito aos acordos coletivos de trabalho das categorias horístas e mensalistas, entendo que a análise da legislação afeta ao tema deve conduzir a conclusão diversa. A respeito das demais matérias objeto da lide, acompanho o entendimento consignado no voto vencido.

Anote-se que o autuado não interpôs Embargos de Declaração para suscitar eventual omissão no voto vencedor ou mesmo eventual contradição entre o decidido pelo colegiado e o consignado no dispositivo da decisão ou entre a conclusão e fundamentação do voto vencido.

Com isso, por mais que houvesse interesse recursal em razão do que constou do dispositivo da decisão bem como da conclusão do voto que abordou a decadência, no sentido de afastá-la, o fato é que não consta em qualquer dos votos do acórdão fundamentação desfavorável ao recorrente que pudesse ser contraposta ao paradigmático apresentado. Reprise-se: a fundamentação de que se valeu o voto conduziria à aplicação do 150 §4º do CTN e ao reconhecimento da decadência em relação às competências anteriores a agosto de 2003.

Nesse sentido, ante a falta de fundamentação no acórdão recorrido que pudesse vir a ser contraposta ao paradigma de interesse da recorrente, penso não ter havido a demonstração de divergência jurisprudencial a ser solucionada por este colegiado, razão pela qual encaminho por não conhecer do recurso quanto a esta matéria.

**Do conhecimento. PLR - Horista/Mensalista - Data da Assinatura do Acordo.**

Quanto a este tema, não vejo reparos no despacho de admissibilidade, razão pela qual encaminho por conhecer do recurso.

**Do mérito. PLR - Horista/Mensalista - Data da Assinatura do Acordo**

Cumprе esclarecer, de início, que a autuação levou em conta dois grupos específicos que teriam recebido remuneração a título de PLR, são eles: “Categorias Seniores, Executivos e Dirigentes” e “Categorias Horistas e Mensalistas”

Todavia, o recurso foi admitido somente no que toca a essa última categoria, e mais especificamente em relação à “Data da Assinatura do Acordo”.

Compulsando o inteiro teor do voto vencedor do acórdão recorrido, nota-se que o colegiado entendeu ter sido inobservado o requisito da Lei 10.101/00, que exige a **pactuação prévia** do acordo, notadamente quando celebrado após o início do período destinado a aquisição do direito. Confira-se os excerto, selecionados, a seguir colacionados:

Assevere-se que o entendimento aqui exarado nem de longe tem relação com interpretação criativa e muito menos representa a instituição de pré-requisito não previsto em lei. Trata-se de conclusão por demais evidente de que não há como se despende energia para alcançar um objetivo do qual não se tem conhecimento. Parece-me deveras óbvio que embora a lei não tenha estabelecido uma data limite para a formalização das negociações relacionadas à PLR, não há como se considerar que os instrumentos destinados ao pagamento desse benefício possam ser pactuados após o início do período destinado a aquisição do direito. Do mesmo modo, não é razoável se supor que, por participarem direta ou indiretamente do processo de negociação, os trabalhadores possam ter conhecimento das diretrizes gerais dos planos antes mesmo da celebração dos acordos respectivos.

[...]

Dito isso, entendo que a ausência de pactuação prévia, por si só, afasta a incidência da regra isentiva inserta na Lei de Custeio da Seguridade Social, o que impõe o pagamento de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de PLR sem a observância desse requisito.

[...]

Conforme restou consignado acima, a inobservância desse requisito (pactuação prévia) vai de encontro ao regramento contido na Lei nº 10.101/2000 e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas sob a denominação de PLR. Nesse ponto, verifica-se acertado o entendimento da autoridade autuante segundo o qual:

Voltando ao conjunto dos elementos dos autos e reportando-me ao consignado pelo redator do voto vencedor, no que se refere aos **acordos coletivos de trabalho** relativos às categorias horistas e mensalistas, o Relatório Fiscal esclarece que todos aqueles abrangidos no lançamento em questão apresentam datas de assinatura muito posterior ao início do período de aferição. Nos termos do relato Fiscal:

27. Outra questão observada foi a data de assinatura dos acordos da PLR. O período de apuração dos resultados está compreendido entre os meses de janeiro e dezembro, mas os acordos foram assinados após o início do período de aferição dos resultados, em data

próxima ao estipulado no acordo para pagamento da primeira parcela do PLR, como segue:

PLR 2002: assinado em 01/07/2002 - 1ª parcela a ser paga até 30/07/2002

PLR 2003: assinado em 06/06/2003 - 1ª parcela a ser paga até 15/07/2003

PLR 2004: assinado em 22/07/2004 - 1ª parcela a ser paga até 23/07/2004

PLR 2005: assinado em 22/07/2005 - 1ª parcela a ser paga até 29/07/2005

Note-se, com isso, que muito embora os acordos tenham sido assinados antes do pagamento da respectiva primeira parcela, elas, as assinaturas, se deram quando já passado ao menos metade do período de aquisição do direito à percepção da PLR.

De sua vez, a recorrente sustenta que tal exigência não encontraria amparo na lei em questão.

Pois bem.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as vezes vem/vinha decidindo pela necessidade de que os acordos fossem formalizados anteriormente ao início do período de apuração dos resultados que se pretende distribuir a título de PLR, e/ou ainda, que os fossem, por mais razão ainda, antes de o início do período estabelecido para o cumprimento e aferição das metas.

Tenho posicionamento firme no sentido de que o acordo para pagamento da PLR, tal como prevista em lei, precisa ser inequivocamente pactuado antes de o início do período de aferição ao qual se relaciona dita participação, sob pena de ter-se por desvirtuado o instrumento que tem por objetivo, também, o incentivo à produtividade.

Cumprir destacar, de plano, que se trata de período anterior à vigência da Reforma Trabalhista, o que significa dizer haver uma significativa diferença em termos tributários entre se pagar prêmio por desempenho e se pagar PLR na forma dos artigos 1º a 3º da Lei 10.101/2000.

Em relação aos prêmios, a PLR possui, dentre outros, um ingrediente próprio que é o compartilhamento do Lucro ou Resultado com aqueles que, a rigor, não participam do capital social da empresa. E é justamente essa a ideia, de se promover a integração entre o capital e o trabalho, que está preconizada no artigo 1º da Lei 10.101/2000 e não a de simplesmente pagar um prêmio pelo desempenho (superior) do empregado.

Nesse sentido, todo o esforço do empregado, a justificar esse compartilhamento do lucro, deve ser voltado ao seu incremento, é dizer, daquilo que será compartilhado.

Com efeito, não vejo sentido, tampouco respaldo legal para que se pague essa PLR isenta, quando o respectivo acordo é firmado quando já iniciado o período de apuração a que ele se refere, sob pena de, eventualmente, estarmos tratando esses pagamentos como prêmios pelo atingimento de determinadas metas.

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 !

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 794/94<sup>1</sup>, 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. 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 ouseo chamar de "mediato". É dizer, tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e

---

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

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 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, n.º 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<sup>2</sup> pelo atingimento de metas.

Ainda como conseqüência 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 uma comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores. Vale dizer, seja por metas corporativas (índices econômicos e/ou financeiros), seja por metas individuais e/ou departamentais, o fato é que a legislação exige esse algo a mais por parte do empregado que, repise-se, não seja a mera obtenção do lucro.

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

---

<sup>2</sup> "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.

mais tormentoso, como por exemplo no caso das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, que reúnem por vezes uma quantidade expressiva de sindicatos, em determinada data-base a depender da categoria envolvida, diferentemente do que se tem no caso dos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT e dos acordos a partir de comissão, quando a possibilidade de estabelecimento de exigências a nível individual e/ou setorial/departamental se mostra, por vezes, bem mais viável sob o ponto de vista operacional e, ainda assim, a depender do porte da empresa.

Imagino não ser por outra razão, que aqueles dois incisos do § 1º acima citados, postos de maneira exemplificativa na lei, procuraram abordar situações em que o *plus* do empregado pudesse ser evidenciado de forma presumida (metas corporativas, v.g, índice de lucratividade) ou de forma coletiva ou individualizada (metas individuais ou coletivas segundo os seguimentos do negócio).

Abre-se aqui um parêntese para registrar que lucro não se confunde com "índice de lucratividade" exemplificado no incisos I do § 1º do artigo 2º da precitada lei.<sup>3</sup>

Se é bem verdade que aqueles índices afetos à empresa não dependem, **exclusivamente**, de um algo a mais por parte dos trabalhadores, mesmo que tomado em seu conjunto, do mesmo modo há de se reconhecer que tal participação revela-se substancialmente importante na consecução do objetivo empresarial, sobretudo quando o empregado vislumbra que há a possibilidade de vir a receber parcela do lucro do empregador tão financeiramente expressiva, quanto maior for o seu lucro, a depender do que for acordado.

Pondo dessa forma, parece-me evidente que o ânimo, comportamento, interesse, pró-atividade, o "correr atrás" do empregado deva ser outro, quando lhe oportunizado o compartilhamento de um valor, originalmente a ele não pertencente, mas que - em alguma medida - conta com seu esforço para sua obtenção; mais de uns, menos ou bem menos de outros é verdade, mas que inevitavelmente conta. Penso assim, que o incentivo à produtividade, ao menos presumidamente, estaria aí contemplado, ainda que, frise-se, em função da inexistência de um liame concreto entre a conduta e resultado, referido esforço não possa ser especificamente dimensionado.

Com todo o respeito aos que disso divergem, o fato é que ao imaginar que a possibilidade de receber parte de um valor, que pode ser maior ou menor a depender de como se comportará o lucro ou resultado, não tem o condão de influenciar sequer minimamente o comportamento do trabalhador e, por isso, não haveria a necessidade de seu prévio conhecimento acerca do acordo, equivaleria, penso eu, a conceder-lhe aumento de remuneração a título de mera recomposição salarial.

---

<sup>3</sup> 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>

Cumprе 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.

Cumprе-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 quem ? 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 no 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."

Nesse rumo, VOTO por CONHECER parcialmente do recurso para, na parte conhecida, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti