



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.007085/2008-41
ACÓRDÃO	9202-011.453 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JANSSEN CILAG FARMACÊUTICA LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/12/2003, 31/12/2005

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

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores 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 lançamento referente às contribuições devidas à seguridade social, parte dos segurados, incidentes sobre pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, caracterizados pelo fisco como remuneração.

O lançamento foi impugnado (fls. 147/185) e mantido em primeira instância pelo acórdão 16-22.154 – 14ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 307/329).

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 335/367), ao qual foi dado parcial provimento, de acordo com o acórdão 2402-010.339 (fls. 379/391), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. OMISSÃO E DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000.

A ausência de fixação de metas e critérios caracteriza a inexistência de regras claras e objetivas, em descumprimento à Lei n 10.101/2000, o que atrai a incidência de contribuições devidas à seguridade social sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para excluir os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) no ano de 2005 da base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social lançadas no Auto de Infração DEBCAD nº 38.123.728-9. Vencidos os conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 392/400) visando rediscutir a seguinte matéria: **Data da assinatura do acordo para pagamento de PLR.**

Pelo despacho de 25/09/2023, às folhas 405/410, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

Das alegações da Fazenda Nacional

- Consoante se pode observar da evolução legislativa do instituto, somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação.
- Contudo, conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos. Aqui, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração.
- No caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao período de apuração, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. Tal conduta inviabiliza o conhecimento no momento oportuno, ou seja, desde o início do período de aferição.
- Ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7, inc. XI da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000.
- Cumpre afastar, ainda, alegações no sentido de que os termos dos acordos celebrados foram comunicados antes do período de aferição, o que demonstraria que os empregados já tinham conhecimento das metas. Ocorre que tal informação não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que pode ou não ser concretizada com o acordo. Apenas com a assinatura efetiva deste, serão estipuladas de forma irrefutável as

metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido.

- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da Lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.
- Requer seja conhecido e provido o Recurso Especial para reformar o acórdão recorrido.

O Contribuinte foi intimado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 04/12/2023 (fl. 415) e, em 18/12/2023 (fl. 417) apresentou contrarrazões (fls. 419/427) tempestivas.

Das contrarrazões do Contribuinte

- O Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, ante a ausência de demonstração de divergência.
- Destaca que a decisão recorrida adotou três fundamentos para embasar o cancelamento do lançamento relativo às exigências fiscais da PLR de 2005, quais sejam:
 - Existência de metas claras e objetivas;
 - Desnecessidade de assinatura prévia do acordo de PLR, pois a Lei nº 10.101/2000 não estipula prazo para a assinatura do acordo de PLR e tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.
 - Não há controvérsia quanto aos lançamentos mensais em livros contábeis no ano de 2005.
- Argumenta que analisando o trecho da ementa que trata do tema em apreço não é possível identificar a divergência capaz de determinar o conhecimento da questão por esta CSRF, em desacordo ao §6º, Art. 67 RICARF.
- Aduz que as ementas dos paradigmas trazidas aos autos apenas informam que "as regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional", o que não enfrenta a temática trazida em qualquer um dos fundamentos.
- Entende que não há similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.
- Quanto ao mérito, argumenta que a simples assinatura não é suficiente para a conclusão de que os empregados não tinham conhecimento das metas e regras do referido acordo.

- Alega que a legislação menciona em seu art. 2º, § 1º, II, da Lei 10.101/00 o denominado "pacto prévio" como um critério e/ou condição que poderia ser considerado, não sendo necessariamente uma obrigação que, não atendida, invalidaria o plano e acarretaria na obrigação de recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiros.
- Argumenta que o fato de assinatura do Plano ter sido posterior ao período de apuração não é suficiente para descaracterizar o plano nos termos da Lei, uma vez que não é regra essencial para qualificação do acordo como PLR.
- Requer que o Recurso Especial da Procuradora não seja conhecido e, na hipótese de ser conhecido, não seja provido.

É o relatório.

VOTO

Conhecimento

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

O contribuinte, em sede de contrarrazões, defende que a matéria não deve ser conhecida pelo Colegiado, por não haver similitude fática entre o recorrido e os paradigmas apontados pela Fazenda Nacional.

No caso, foram excluídas do lançamento as contribuições incidentes sobre a PLR paga no ano de 2005, ao entendimento de que a assinatura do acordo após iniciado o período de apuração não representaria descumprimento dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000. Além disso, para esse ano, considerou-se que havia regras estabelecidas, ao contrário dos anos de 2003 e 2004, onde além da assinatura ter se dado após iniciado o período de apuração, o Colegiado entendeu que não haveria regras claras e objetivas.

Sem embargo às considerações do Contribuinte, tenho por bem delimitada, no essencial, a similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

No tocante ao primeiro paradigma, Acórdão nº 9202-004.307, veja-se o correspondente trecho do voto condutor:

Acórdão Paradigma nº 9202-004.307

Ementa

(...)

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

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

(...)

Relatório

(...)

A decisão recorrida negou provimento ao voluntário, no tocante ao pedido de exclusão da verba recebida a título de Participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, por seis motivos, a seguir enumerados:

(1) data do acordo de pagamento da participação posterior ao início do período a que os lucros e resultados se referem;

(...)

O contribuinte apresentou Recurso Especial com relação aos seguintes pontos:

(a) assinatura do acordo de pagamento posterior ao início do período a que os lucros e resultados se referem (quesito 1), alegando que isso não prejudica o pagamento do PLR, indicando como paradigma o acórdão 2402-004.109;

Voto

(...)

Pois bem, conforme despacho de admissibilidade do recurso especial, o recurso foi admitido, para rediscussão de três matérias, a saber:

(i) assinatura de PLR após início de sua apuração e metas objetivas,

(...)

Data da assinatura

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à

empresa um plus de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado.

Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

Também do segundo paradigma, Acórdão nº 9202-005.704, constam ponderações em sentido similar:

Acórdão Paradigma nº 9202-005.704

Ementa

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

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

Relatório

(...)

O Procurador responsável indica divergência do acórdão a quo relativamente ao acórdão paradigma nº 2401-00.545. Neste, há o entendimento de que o acordo deve ser sempre prévio ao exercício, caso contrário incidem contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de PLR; naquele, se afirma que essa situação não seria motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária, desde que os segurados tenham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante o período de apuração para o benefício.

(...)

Voto

(...)

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

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

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.

No caso dos autos, a situação fática, conforme esclarecida no relatório fiscal à e-fl. 121, aponta o efeito indesejado:

Assim, ao celebrar o Plano Próprio referente ao exercício 2008 para pagamento em 2009 no dia 12 de dezembro de 2008 - faltando 19 dias para o encerramento do exercício - e o Plano Próprio referente ao exercício 2009 para pagamento em 2010 no dia 15 de dezembro de 2009 - faltando 16 dias para o encerramento do exercício -, houve clara violação ao disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, (...)

Tendo os acordos sido pactuados ao final do exercício a que se referem, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Dessas passagens, se verifica que os precedentes trazem como constatação bem delimitada e suficiente por si só, para a descaracterização dos pagamentos como sendo vinculados à PLR, a assinatura dos correspondentes acordos após o início do período de apuração. Tal entendimento discrepa do acolhido pelo recorrido, segundo o qual a Lei 10.101/00 não estabelece a conceito de ajuste prévio entre as partes, para fins de pagamento de PLR.

Ou seja, se para o recorrido a Lei 10.101/00 não regra que o ajuste entre as partes precise ser prévio ao período de apuração, podendo dar-se no curso desse, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, o posicionamento dos paradigmas é em sentido contrário, tendose por imprescindível que o ajuste se dê antes do período de aferição.

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

Mérito

A Recorrente aponta como ponto divergente a matéria **Data da assinatura do acordo para pagamento de PLR**.

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

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

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

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Da leitura sistêmica dos arts. 2º e 3º da Lei 10.101/00, deduz-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

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

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

Na espécie, conforme já relatado, o acordo coletivo referente ao ano de 2005 foi formalizado somente em 04/12/2006, quando já transcorrido todo o período de apuração.

No Acordo de Participação de Lucros ou Resultados para 2005, emitido em 04/12/2006, cita a meta para o período de 06/11/2004 a 05/11/2005, sendo que **a Antecipação é paga em junho e quando do atingimento de metas, ocorre o pagamento em 12/2005.**

Partilho do entendimento, segundo o qual a fixação prévia de metas e resultados nos termos da Lei 10.101/00 demanda que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se

refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Quanto ao argumento do Contribuinte de que a simples assinatura não é suficiente para a conclusão de que os empregados não tinham conhecimento das metas e regras do referido acordo, não lhe assiste razão, pois trata-se, na ausência de documento formalizando os acordos previamente ao período de aferição, de mera expectativa de direito, insuficiente para promover a relativização na exegese das prescrições legais.

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

Art. 28

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei. exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Nesse sentido já se manifestou esta Turma, valendo citar, a título exemplificativo, os acórdãos 9202-005.211, de 21/02/2017, e 9202-006.478, de 31/01/2018, bem como os mais recentes acórdãos 9202-010.171, de 24/11/2021, e 9202-010.029, de 27/10/2021.

Conclusão

Ante o exposto, voto por Conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento para restabelecer a incidência das contribuições sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR, relativa ao ano de 2005.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Conforme registrado em ata, em que pese ter acompanhado o judicioso voto proferido pela em. Relatora, o fiz pelas conclusões, razão pela qual passo a tecer os motivos ensejadores para também dar provimento ao recurso especial fazendário, a fim para restabelecer

a incidência das contribuições sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR, relativa ao ano de 2005.

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

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**.¹

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.² 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.”³

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

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.”⁴

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

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

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

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

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

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

Ainda que entenda ser despicienda a assinatura da avença antes do exercício ao que se refere o plano, certo que, no presente caso, como bem narrado pela em. Relatora, a assinatura da PLR ocorreu *depois* do pagamento. Assim, mesmo que fosse possível sustentar ter a Lei nº 14.020/2020 caráter meramente interpretativo, estaria a PLR em desconformidade.

Por essas razões, na esteira da em. Relatora, **conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer a incidência das contribuições sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR, relativa ao ano de 2005.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira