



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.721115/2017-45
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.620 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrentes BANCO ABC BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não é possível conhecer de matéria sobre a qual a Recorrente não apresentou argumentos para a reforma da decisão recorrida. Assim, o tema é alheio ao objeto do recurso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Diante da comprovação do alegado dissídio jurisprudencial, em razão da divergência de entendimentos entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, em situações fáticas similares, mostra-se imperioso o conhecimento do Recurso Especial.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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 maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda, apenas quanto à: i) PLR – desproporcionalidade dos pagamentos e ii) PLR – acordo posterior ao período de pagamento. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deixou de conhecer também da matéria PLR – desproporcionalidade dos pagamentos. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com base na primeira matéria, restando prejudicada a análise das demais. Vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

Acordam ainda, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe dava provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2202-005.192, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 08 de maio de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1.440 e seguintes:

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

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

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

(...).

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

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

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social. (...).

A fim de integrar a decisão mencionada, foram opostos Embargos de Declaração pelo Sujeito Passivo, mas foram rejeitados.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 1.490 e seguintes, houve sua admissão parcial, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1.548 e seguintes para rediscutir as matérias:

- a) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - **acordo posterior ao período de apuração;**
- b) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - **fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR e**
- c) Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - **desproporcionalidade entre salários e PLR.**

Em seu **recurso, a Procuradoria aduz**, em síntese, que:

- a) pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência considerando-se o pagamento com base em ACORDO POSTERIOR AO PERÍODO DE APURAÇÃO, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;
- b) há necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas;
- c) é indiscutível que houve vulneração do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, face à assinatura do acordo ter ocorrido posteriormente ao período de apuração dos lucros e resultados;
- d) fiscalização aponta a existência de grandes discrepâncias entre os valores da suposta PLR e os salários dos beneficiários como um elemento suficiente para descaracterizar os pagamentos, atribuindo-lhes natureza remuneratória;
- e) fiscalização, quando faz esse tipo de comparação entre o salário anual recebido pelos empregados e os valores de PLR, não está criando novos requisitos para que se considere regular o pagamento de PLR;
- f) não há dúvidas de que a contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados está sendo, em verdade, realizada pelo pagamento da suposta PLR. Fere a mais comezinha razoabilidade imaginar que esse empregado, contemplado com uma PLR

muitas vezes superior a sua remuneração anual contratada esteja, de fato, tendo o seu trabalho remunerado pelo salário mensal recebido.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões sustentando, em suma:

- a) a inadmissibilidade do recurso especial, em razão da ausência de divergência jurisprudencial;
- b) necessidade de manutenção do acórdão recorrido no que tange à possibilidade de assinatura dos acordos coletivos no período de apuração dos lucros e resultados;
- c) necessidade de manutenção do acórdão recorrido acerca do suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR;
- d) necessidade de manutenção do aresto recorrido relativamente à possibilidade de pagamento de valores mínimos a título de PLR
- e) isso porque, cumpre destacar que não se verifica nas disposições da Lei nº 10.101/00 nenhuma vedação às partes negociantes de estipularem um montante fixo a ser pago a título de participação nos lucros, de modo que não caberia às Autoridades Fiscal e Julgadora a criação de requisitos de validade da distribuição de PLR.

Após, os autos vieram conclusos para julgamento.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, houve sua admissão, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1889 e seguintes, para rediscutir a matéria “ **Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – acordo prévio**”.

Em seu recurso, o **Sujeito Passivo** sustenta, em suma, que a negociação deve anteceder ao pagamento, mas não há vedação relativa ao encerramento da negociação ao final do período de apuração.

Por outro lado, assevera a Recorrida que *não houve celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. Assim, pugna a negativa de provimento ao Recurso.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

1. Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional

1.1. Conhecimento

Sustenta a Recorrida a impossibilidade de conhecimento da matéria relativa à **PLR - Fixação de valor mínimo**, essencialmente, pelas seguintes razões:

Embora referida matéria tenha sido admitida por este E. CARF no despacho de admissibilidade, fato é que o acórdão apresentado pela Recorrente como paradigma não é apto a comprovar a existência de dissídio jurisprudencial no presente caso, visto que (i) **não abrange a discussão acerca da fixação de um valor mínimo para as parcelas de PLR**, e (ii) o **Recurso Especial da PGFN não tece uma linha sequer acerca do tema**, o que deverá ser reconhecido por esta C. CSRF, com o consequente não conhecimento do Recurso Especial.

Ocorre que, ao analisar as razões dispendidas pela Procuradoria no bojo do Recurso Especial, verifica-se que a Recorrente não rebate e não menciona, em uma outra linha sequer, a questão relativa aos valores mínimos pagos a título de PLR, limitando-se, tão

somente, a trazer os argumentos que ensejariam a reforma do acórdão recorrido quanto à suposta desproporcionalidade entre os salários dos empregados e a PLR (fls. 32 e 34).

Compulsando-se o Recurso Especial interposto, observa-se que assiste razão à Recorrida em seus argumentos, uma vez que a matéria em exame não foi objeto do apelo, em sua fundamentação.

Além disso, o acórdão paradigma n.º 2301-003.731 indicado para o fim de comprovar a divergência não trata do tema, motivo pelo qual entendo descumprido o pressuposto recursal necessário à admissibilidade.

Portanto, voto em não conhecer do recurso, nessa parte.

Alega também a Recorrida a impossibilidade de conhecimento da matéria relativa à Desproporcionalidade entre os salários, em razão da ausência de impugnação específica dos fundamentos adotados pela decisão recorrida.

Não obstante a Recorrente utilize-se de um outro Acórdão de Recurso Voluntário para fundamentar suas razões recursais, entendo que não há óbice ao conhecimento do recurso, pois a impugnação quanto à impossibilidade dos pagamentos desproporcionais é suficiente, caso acolhida, para alterar o resultado do julgamento.

Assim, entendo desnecessário o enfrentamento de toda a argumentação adotada pela decisão confrontada, desde que o ponto central da controvérsia seja tratado de modo suficiente para alterar o tema questionado.

Portanto, quanto a desproporcionalidade dos pagamentos, voto em conhecer do recurso.

No que se refere à matéria relativa ao **Acordo posterior ao período de apuração, foram atendidos os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual ratifico o Despacho de Admissibilidade.**

Diante do exposto, voto em conhecer, parcialmente, do recurso quanto à **PLR – desproporcionalidade dos pagamentos e à PLR – acordo posterior ao período de pagamento.** (2012)

1.2. Da descaracterização das parcelas pagas a título de PLR em razão da assinatura posterior ao período de apuração

Sustenta a Recorrente que é indiscutível que houve vulneração do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, face à assinatura do acordo ter ocorrido posteriormente ao período de apuração dos lucros e resultados.

Acerca do tema, constou do acórdão recorrido a seguinte fundamentação:

Por fim, quanto ao Acordo Coletivo de 2012, fazendo um corte metodológico para analisar apenas este aspecto, já que é o único que foge a regra de assinatura ao final do quarto trimestre, penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob sua égide, portanto não sofrendo incidência de contribuições. Decerto, para a concreta não incidência, precisarse- á atender outros parâmetros ainda a serem analisados neste voto.

Ora, eles foram firmados em 10/08/2012, com vigência retroativa, é verdade, para o período de 01/01/2012 a 31/12/2012, todavia com tempo razoável, ainda, para que a classe trabalhadora pudesse se motivar a alcançar e perseguir resultados especiais, inclusive pela motivação e certeza assegurada com a subscrição do instrumento e havendo tempo razoável para o fim do exercício, apesar de já iniciado e em pleno curso.

Para mim, aliás, o efeito psicológico, quiçá, seja até maior frente a uma percepção que os empregados pudessem apropriar acerca da possibilidade de não existir a PLR para o ano-base, incentiva-se, certamente, e muito, à produtividade o "correr atrás" das metas para fazer jus a PLR. Além disto, neste caso, **as deliberações anteriores e convocação de Assembleia Geral Extraordinária (AGE), pela Entidade Sindical respectiva, para deliberar especialmente as propostas do Acordo Coletivo**, decerto se somam para a moderação da regra de ajuste prévio.

Assim, resta parcialmente superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. (...).

No que se refere à antecedência do acordo, a Lei 10.101/2000 não estipula um marco temporal específico, razão pela qual abre margem ao intérprete para, dentro de uma análise casuística, de forma razoável, aferir o cumprimento da finalidade trazida pela norma ao estabelecer a necessidade de que o acordo seja prévio.

Nada obsta, desse modo, que o acordo coletivo seja formalizado durante o próprio exercício que destina afetar, pois apenas institui a metodologia de apuração do quantum devido a cada empregado a título de participação.

Desse modo, para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, quando há, nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente, como ocorreu no presente caso concreto, onde se tem a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, negar provimento.

1.3. Da desproporcionalidade dos pagamentos

Sustenta a Recorrente que *a contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados está sendo, em verdade, realizada pelo pagamento da suposta PLR. Fere a mais vez a razoabilidade imaginar que esse empregado, contemplado com uma PLR muitas vezes superior a sua remuneração anual contratada esteja, de fato, tendo o seu trabalho remunerado pelo salário mensal recebido.*

A decisão recorrida assim tratou do tema:

A fiscalização sustenta que por serem às vezes verbas em valor superior ao salário se consubstanciaria caráter substitutivo da remuneração, a qual pode ser variável.

Mais uma vez, insurge-se a recorrente.

Pois bem. Neste ponto, penso que assiste razão a defesa, uma vez que a autoridade fiscal não demonstrou a contento razões fáticas efetivas para suas conclusões.

Ora, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano a ano e havendo PLR negociada com base em lucros auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. *A contrario sensu*, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou manter se comparar *salário x PLR*. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto. Sem razão a fiscalização. No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402006.431, de 04/07/2018, *verbis*:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

A minha posição se alinha ao que foi exposto pelo acórdão recorrido, razão pela qual o mantenho por seus próprios fundamentos.

Assim, voto em negar provimento ao Recurso, nessa parte.

1.5. Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer, parcialmente, do Recurso Especial quanto à **PLR – desproporcionalidade dos pagamentos e à PLR – acordo posterior ao período de pagamento**, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

2. Do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

A matéria objeto de análise é relativa à **PLR - Acordo prévio**, de 2013 e 2014.

Acerca do tema, a decisão recorrida assim dispôs:

Excetuado o Acordo firmado em 2012, os ACT's firmados em 2013 e 2014 não são apresentados tempestivos para suas finalidades, de modo a desvirtuar o objetivo pretendido na Lei 10.101. O fato de haverem negociações prévias e se repetirem no tempo não os válida, quando muito, teríamos meras expectativas, enquanto não efetivamente subscrito para validação certa e acabada.

No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas e marcas específicas, as quais precisa conhecer, daí ser exigido o prévio ajuste, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, suas obrigações, precisando ser gerenciado conforme boas práticas de administração e de pessoal, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente considerando o período aquisitivo,

demais disto o âmbito da negociação, apesar de ainda complexo, é bem mais curto do que uma convenção coletiva.

Por isso, quando a negociação se direciona aos "resultados", o destaque é o incentivo à produtividade, sendo secundária a integração capital e trabalho (a partilha do lucro). Relembre-se que a Lei n.º 10.101 tem duas pilastras independente que podem ser elegíveis em conjunto ou independentes: a) integrar capital e trabalho; e b) incentivar a produtividade. Aliás, nas negociações que se relacionam mais aos resultados, ainda que inexista o "lucro", tem-se que efetuar a quitação da PLR que for negociada.

Quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II). Ela não cuida dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactados previamente*", como faz naquela outra ocasião. Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Pela leitura da decisão vergastada, observa-se que o fato de o acordo ser subscrito ao final do quarto trimestre do exercício social não atende à norma regente do tema.

Cabe salientar, como destacado quando da análise do recurso fazendário, que a Lei 10.101/2000 não estipula um marco temporal específico, razão pela qual abre margem ao intérprete para, dentro de uma análise casuística, de forma razoável, aferir o cumprimento da finalidade trazida pela norma ao estabelecer a necessidade de que o acordo seja prévio.

Nada obsta, desse modo, que o acordo coletivo seja formalizado durante o próprio exercício que destina afetar, pois apenas institui a metodologia de apuração do quantum devido a cada empregado a título de participação.

Desse modo, em muitas situações, para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, quando há, nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente. Contudo, não foi o que ocorreu nos presentes autos, como salientado alhures.

Pelo exposto, voto em conhecer do Recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pesem as, como de praxe, muito bem fundamentadas razões de decidir da relatora, ousou divergir em relação a elas e à respectiva conclusão, no particular, em relação à matéria atinente a *PLR – Acordo Prévio*.

Isto porque, não houve deliberação do colegiado em relação à outra matéria conhecida e veiculada no recurso da União, qual seja, "**Da desproporcionalidade dos pagamentos**", por entender que o provimento no tocante a matéria abordada neste voto já

garantira o provimento integral do recurso da União, além do desprovimento do apelo especial do sujeito passivo.

Em linhas gerais, a relatora advoga a tese de que o acordo de PLR poderia ser assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, já que haveria nos autos, comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas anteriormente, como teria ocorrido no presente caso concreto, onde haveria a repetição de planos padrões ao longo dos anos.

Não vejo dessa forma.

Não se trata de matéria nova neste colegiado, que por reiteradas as 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.

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 ou pelo cumprimento de determinadas regras.

E veja-se, objetivamente falando, a pactuação se encerra com a assinatura do acordo, sem o quê, não se pode admitir alegações no sentido de que o que foi ao final estabelecido já seria do conhecimento dos empregados ou a eles familiar, dada a fragilidade da prova que eventualmente pudesse ser trazida a esse pretexto, já que seria produzida, **inoportunamente**, por, no máximo, duas das três partes que possuem interesse no assunto, a saber, a empresa, os empregados (e representantes sindicais) e o Fisco.

E perceba-se que, a rigor e num primeiro momento, apenas o Fisco teria o interesse na tributação da verba !

Parece-me claro que as regras postas só se incorporam – em definitivo - ao patrimônio dos envolvidos após a formalização do acordo, quando então a (mera) expectativa dá lugar a certeza acerca das regras postas para o jogo. Nesse rumo, não se pode afirmar que os termos do que foi extemporaneamente ao final acordado sempre guardam identidade com aquilo

que foi negociado antes de o início a que se referem os lucros/resultados. Quero dizer, com isso, que iniciadas as tratativas antes mesmo de o início daquele período, ao se admitir a assinatura do acordo após referido marco temporal, não se pode assegurar que as regras ao final postas não se sujeitaram a negociações e condições estabelecidas igualmente após o início desse período.

Nossa Lei Maior de 1946, já previa em seu artigo 157, inciso IV, a participação do trabalhador nos lucros da empresa.

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

IV - **participação obrigatória** e direta do trabalhador **nos lucros da empresa**, nos termos e pela forma que a lei determinar;

O mesmo ocorreu com a EC 1/1969, que deu nova redação à CF/1967.

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, **com participação nos lucros** e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

A atual Carta Política parece ter inovado ao trazer em seu texto a garantia de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Confira-se:

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

(...)

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

Por sua vez, a Exposição de Motivos da MP 794/94¹, que deu origem à Lei 10.101/2000, apresentou importante consideração sobre o valor a ser distribuído ao empregado. Confira-se:

4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade. 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:

(...)

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

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

E com vistas a dar efetividade à previsão legal, editou-se o que hoje se tem na Lei 10.101/2000, que traz em seu artigo 1º, o objetivo que se espera do instrumento, que aqui ousa 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.

Vejam, novamente, o que diz a parte final daquela Exposição de Motivos:

Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: crescimento com justiça social.

Assim posto, penso que a participação nos LUCROS e/ou nos RESULTADOS deve estar associada necessariamente à apuração econômica e/ou financeira **da empresa** como um todo no respectivo período aquisitivo/base. O **objetivo**, esse aqui "**imediate**", seria sempre sua saúde financeira e/ou econômica, cujos frutos serão compartilhados com o empregado em função de sua participação diferenciada. Com isso, faz-se com que recaia sobre o empregado, de certa forma, parcela do risco da atividade empresarial; o que não se observa, por exemplo, quando lhe é pago o salário em função de seu contrato de trabalho ou mesmo prêmio em função 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 detêm o capital e os que comparecem com o labor, o empregado, por vezes, sente-se indiferente com a obtenção do lucro por parte do empregador ou mesmo com a melhoria em seus resultados, em que pese sua permanência no emprego depender diretamente desses fatores, quanto mais esforçar-se para que haja um aumento desse lucro ou resultado.

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

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

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

Vamos a elas:

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

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

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

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

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

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

Nesse rumo, faz-se imprescindível que os meios devam guardar relação direta, mensurável e transparente com a riqueza produzida pela empresa, sob pena de eventualmente estarmos diante de pagamento de mero prêmio² pelo atingimento de metas.

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.

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

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

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.³

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

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

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

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,

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

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

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

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

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

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.

Perceba-se, assim, que a questão de fundo, no tema até aqui abordado, seria o alcance da expressão "pactuados previamente" utilizados pelo legislador quando se referiu textualmente ao "programa de metas, resultados e prazo".

Teríamos, a partir daí, os seguintes questionamentos:

- 1 - pactuados previamente a quê ? ao pagamento, à apuração do resultado, ao início do período de apuração ?
- 2 - apenas quando as regras envolverem cumprimento de metas - individuais ou coletivas - é que se deve haver o pacto prévio ?
- 3 - e quando não envolver o cumprimento de metas - individuais ou coletivas - o acordo pode ser pactuado após o período de apuração ? Pode ser celebrado após o início do período ?

Para conduzir a uma definição, penso que devemos considerar, pode-se assim dizer, duas linhas temporais: uma representando a data de início e término do período de apuração, findo o qual o lucro ou resultado, caso houver, será compartilhado com os trabalhadores; outra representando o programa de metas, caso conste do acordo, aferíveis individual ou coletivamente (por equipe/departamento/setor, etc).

Assim visualizado, impõe-se determinar em qual momento o posicionamento da data de celebração do acordo atenderia aos ditames legais, aí considerado o tão propalado incentivo à produtividade.

É de se destacar, de início, que a inexistência de um liame minimamente **concreto** não seria motivo o suficiente para fosse afastado do empregado o conhecimento das regras postas.

Se há a impossibilidade - ressalva-se, nos planos com essa feição - de atribuir ao empregado qualquer conduta concreta que possa ter diretamente influenciado no resultado do exercício, com maior propriedade não há como afirmar em qual mês teria havido aquela participação "decisiva". Se no primeiro, se no segundo ou no último mês do período de apuração. Daí entender que, nesses casos, com maior propriedade, o acordo deva ser ajustado antes do início do período de aferição.

Nesse mesmo sentido, o pior cenário seria aquele em que os termos do acordado tivessem sido assentados **após** o período de apuração, quando então retiraria do empregado, ou melhor, não o oportunizaria o "algo a mais" em seu desempenho funcional, ainda que potencialmente falando, ainda que indeterminado quando isso se daria.

Destaque-se que em muitas das vezes, a não celebração do acordo antes de o início do período de apuração não se dá, decisivamente, pela complexidade do assunto e/ou pela quantidade de agentes e interesses envolvidos (*a rigor, não haveria impedimento a que se celebrasse o acordo em setembro, outubro, novembro ou dezembro de determinado ano, para recebimento de parcelas relativas aos lucros/resultados auferidos do ano seguinte*), mas sim pela desvirtuada utilização do instrumento da PLR (que por vezes se dá em instrumento em apartado) para viabilizar a complementação da remuneração do trabalhador, em descompasso com o que preceitua o *caput* do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Assim concluindo, as indagações encimadas poderiam ser respondidas como seguem:

Acordos que estipulam metas individuais ou em grupo:

1 - pactuados previamente ao início do período de apuração e, por óbvio, antes do período a que se referem as metas, 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 ainda sim 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.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Nesse rumo, VOTO por DAR provimento ao recurso da União e NEGAR provimento no do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

