

## PLR e pactuação prévia: um ponto de inflexão no Carf?

Questões atinentes à tributação dos planos de participação dos trabalhadores nos lucros ou nos resultados da empresa (PLR) vêm ganhando, sob diversas lentes, especial destaque nesta coluna nos últimos meses ([aqui](#), [aqui](#), [aqui](#) e [aqui](#)). Seja por ser a PLR direito social de índole constitucional do trabalhador, seja pelos pulsantes debates ocorridos no Carf quanto à incidência tributária sobre a verba, premente o



**Ludmila Mara Oliveira**

professora e conselheira do Carf

incidência que versa sobre o tema.

Nos termos do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, dos instrumentos

decorrentes da negociação da PLR "*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*". Indicado ainda que poderão ser considerados, entre outros critérios, programas de metas, resultados e prazos, desde que **pactuados previamente**.

Com a edição da Lei nº 14.020/2020, foi inserido o §7º no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, que trouxe dois requisitos cumulativos para a definição daquilo que seria considerado como uma pactuação prévia — isto é, devem as regras da PLR ser fixadas em instrumento (1) assinado anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e, (2) com antecedência de, no mínimo, 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.



Tendo a conceituação de pactuação prévia ocorrido pela via legislativa apenas em 2020, certo que os recursos apreciados pelo Carf têm como objeto autuações ocorridas  *muito antes*  da edição da Lei nº 14.020/2020. Segundo o inciso I do artigo 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito "quando seja expressamente interpretativa", o que não parece ser o caso da norma ora sob escrutínio, eis que vetado pela Presidência da República o artigo 40 do PLV nº 15/2020, que dispunha que, "[p]ara efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), tem caráter interpretativo as seguintes alterações promovidas nesta Lei: (...) II. nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000".

A despeito da existência de tese jurídica no sentido de atribuição de efeitos retroativos à Lei nº 14.020/2020, fundada noutros motivos, houve por bem a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pelo voto de qualidade, firmar o entendimento de que "[é] possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, quando, cumulativamente, (i) trata-se de Convenções Coletivas de Trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não propriamente pelo sujeito passivo; (ii) as Convenções Coletivas de Trabalho são meras reproduções, em relação a participação nos lucros ou resultados, das Convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais ações fiscais foram superadas pelas instâncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a ação relativa ao descumprimento do pacto prévio ao período aquisitivo, ou quando a única ação fiscal originária for a de descumprimento do pacto prévio" [1].

O julgado representa um ponto de inflexão na jurisprudência da CSRF que, há anos, exibe o entendimento de que "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" [2]. A título exemplificativo, cf., em igual sentido, os seguintes acórdãos, todos prolatados pela CSRF no último quinquênio: 9202-009.904, 9202-009.907, 9202-009.910, 9202-010.268, 9202-007.943, 9202-007.662, 9202-006.674, 9202-005.370.

Passemos à contextualização fática para, posteriormente, analisar os três requisitos, inarredáveis e cumulativos, firmados pela CSRF, a fim de promover uma relativização quanto à pactuação prévia da PLR.

Em que pese a autuação abordar, originariamente, a suposta inconformidade de Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) [3] e Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) [4] avençados com a Lei nº 10.101/2000, somente as regras previstas na CCT foram objeto de análise da CSRF. Conforme consta do relatório do acórdão, "as CCT foram assinadas, não durante o período de apuração do lucro/resultados que se pretendeu compartilhar com os empregados, mas sim após o encerramento desse período" [5] — mais precisamente em janeiro e fevereiro do ano subsequente à aferição do cumprimento das metas e obtenção dos resultados esperados.



Ademais, em que pese a fiscalização apontar uma série de inconformidades das CCTs com a lei que regulamenta a PLR, a Turma Ordinária do Carf, ao analisar a autuação, acabou por superá-las, subsistindo divergência apenas quanto à (in)observância do requisito da pactuação prévia [6]. Daí o porquê foi essa única matéria devolvida à CSRF, a quem compete julgar, com cognição restrita àquilo que foi objeto de admissibilidade prévia, os recursos especiais interpostos contra decisão que conferir interpretação díspar à ofertada por qualquer das câmaras e turmas que compõem o Carf [7].

Não por outro motivo, ao firmar a tese da relativização do pacto prévio, a inexistência de outra razão capaz de macular a PLR ou a inobservância da pactuação prévia como causa única e determinante para a lavratura da autuação foi inserida como **um** dos três requisitos [8] a serem observados. Fica aqui evidenciada a necessidade de, para uma completa prestação jurisdicional da atividade atípica desenvolvida pelo Poder Executivo, cotejar cada um dos fundamentos da autuação, apresentados pela autoridade fiscalizadora, bem como explicitar o porquê da (in)subsistência do lançamento, inclusive levando-se em consideração as decisões, do caso concreto, já proferidas pela primeira e segunda instâncias. Há de ser dado, portanto, enfoque a todas as questões imprescindíveis à resolução da controvérsia, sem negligenciar estarem as conselheiras e os conselheiros autorizados a não contrapor alegações e considerações não relevantes, principalmente aquelas de natureza especulativa e extrajurídica [9].

A **segunda** exigência a ser cumulativamente observada para a relativização da pactuação prévia, segundo a CSRF, estaria conectada com o fato de não ser possível imputar ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pela mora na celebração do plano de PLR, porquanto, em se tratando de CCTs, repousa o encargo nos sindicatos, patronal e sindical, de dada categoria. Dito que, *"[n]o caso concreto, a celeuma envolvia Convenc?o?es Coletivas de Trabalho, o que implica que a recorrente na?o era parte direta das negociac?o?es, cabendo-lhe ta?o somente cumprir o que fora pactuado entre os sindicatos dos empregadores e dos empregados, circunstancia que, se na?o afasta, por si so?, a falta de pacto pre?vio, ao menos enfraquece muito a tese de sua necessidade ante as peculiaridades tratadas nos (...) autos"* [10].

Por derradeiro, a **terceira** condição inarredável seria ligada ao conhecimento das obreiras e obreiros das regras de incentivo à produtividade, com a consequente percepção de verba a título de PLR. Asseverado que *"as Convenc?o?es reproduzem as Convenc?o?es de anos anteriores (a exemplo de 2011 e 2012), as quais continham simples previs?es de pagamentos de parcelas fixas, com simples atualizac?o?es, das parcelas fixas, de um ano para outro, de tal forma que havia, sim, previsibilidade (...)"* [11].

Dentre as técnicas de aplicação dos precedentes judiciais está a do *signaling* (sinalização, no vernáculo), que corresponde a um meio-termo entre o *distinguishing* (diferenciação) e o *overruling* (superação) [12]. Do próprio nome dado à técnica é possível inferir seu significado: trata-se de um *indicativo* — uma *sinalização* — de que o entendimento jurisprudencial antes externado poderá ser em breve modificado ou mitigado, a depender das circunstâncias e peculiaridades do caso concreto.



O novel precedente da CSRF, como visto, escora-se amplamente em premissas fáticas bastante específicas, que não se revelam de fácil reiteração. Ainda que não nos pareça haver sinalização de mudança do entendimento consolidado, lança bem-vindas luzes sobre a mais marcante característica do contencioso administrativo fiscal: o debruçar sobre o caderno processual para minuciosa análise dos fatos e das provas ali carreados.

*Este texto não reflete a posição institucional do CARF, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colunistas.*

[1] CARF. Acórdão nº 9202-010.625. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI. Redator Designado Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, sessão de 21 mar. 2023 [voto de qualidade]. O julgamento, decidido pelo voto de qualidade, que acabou por dar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, ocorreu durante a vigência da MP nº 1.160/2023, que, em seu art. 1º, determinava que “[n]a hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”

[2] CARF. Acórdão nº 9202-010.514. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI, sessão de 22 nov. 2023 [unanimidade].

[3] Avenças celebradas entre os sindicatos, federações e confederações com empresas de uma determinada categoria.

[4] Acordo entabulado entre o sindicato dos trabalhadores e uma dada empresa, que podem promover melhoria naquilo que firmado na CCT (se houver).

[5] Cf. CARF. Acórdão nº 9202-010.625. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI. Redator Designado Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, sessão de 21 mar. 2023 [voto de qualidade] – f. 8.734.



[6] Colhe-se do voto vencedor proferido pelo Cons. CAIO EDUARDO ZERBETO ROCHA o seguinte excerto delimitador da dissonância: “Por outro lado, no que diz respeito a?s Convenc?o?es Coletivas de Trabalho, a diverge?ncia instaurada diz respeito apenas quanto a? data em que foram formalizadas.” – f. 8.025 do acórdão CARF nº 2202-006.086.

[7] Cf. art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

[8] Qual seja: “(iii) todas as demais acusaç?o?es fiscais foram superadas pelas insta?ncias anteriores do contencioso administrativo fiscal, restando, unicamente, a acusaç?a?o relativa ao descumprimento do pacto pre?vio ao peri?odo aquisitivo, ou quando a u?nica acusaç?a?o fiscal origina?ria for a de descumprimento do pacto pre?vio.” CARF. Acórdão nº 9202-010.625. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI. Redator Designado Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, sessão de 21 mar. 2023 [voto de qualidade].

[9] Em sentido similar está o posicionamento do col. Superior Tribunal de Justiça, cf.: EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag. 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP, EDcl no nº MS 21.315.

[10] Cf. a declaração de voto do Cons. FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO às f. 8.747 em: CARF. Acórdão nº 9202-010.625. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI. Redator Designado Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, sessão de 21 mar. 2023 [voto de qualidade].

[11] CARF. Acórdão nº 9202-010.625. Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI. Redator Designado Cons. JOÃO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, sessão de 21 mar. 2023 [voto de qualidade].

[12] MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 335

## Meta Fields