

**A PARTICIPAÇÃO  
NOS LUCROS OU  
NOS RESULTADOS**  
e os desafios  
tributários



*Alice de Abreu Lima Jorge*  
*Guilherme Bagno Pires de Moraes*  
*Onofre Alves Batista Júnior*  
*Paulo Roberto Coimbra Silva*

# A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU NOS RESULTADOS

e os desafios  
tributários

  
coleção  
Paulo Coimbra

v.8

  
editora  
D'PLÁCIDO



**Belo Horizonte** | **São Paulo**  
Av. Brasil, 1843, | Av. Paulista, 2444,  
Savassi, Belo Horizonte, MG | 8º andar, cj 82  
Tel.: 31 3261 2801 | Bela Vista – São Paulo, SP  
CEP 30140-007 | CEP 01310-933

WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Copyright © 2020, D'Plácido Editora.  
Copyright © 2020, Os Autores

Todos os direitos reservados.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios,  
sem a autorização prévia do Grupo D'Plácido.

*Editor Chefe* Plácido Arraes

*Editor* Tales Leon de Marco

*Produtora Editorial* Bárbara Rodrigues

*Capa, projeto gráfico* Letícia Robini

*Diagramação* Letícia Robini



#### Catálogo na Publicação (CIP)

P732 A participação nos lucros ou nos resultados e os desafios tributários / Alice de Abreu Lima Jorge, Guilherme Bagno Pires de Moraes, Onofre Alves Batista Júnior, Paulo Roberto Coimbra Silva. - 1. ed. - Belo Horizonte, São Paulo : D'Plácido, 2020.  
160 p. - (Paulo Coimbra ; v. 8)

ISBN 978-65-5059-089-5

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Jorge, Alice de Abreu Lima. II. Moraes, Guilherme Bagno Pires de. III. Batista Júnior, Onofre Alves. IV. Silva, Paulo Roberto Coimbra. V. Título.

CDDir: 341.39

Bibliotecária responsável: Fernanda Gomes de Souza CRB-6/2472

GRUPO  
D'PLÁCIDO



Rodapé





## Agradecimentos

Rendemos, como sempre devemos fazer, nossas homenagens aos advogados e aos estagiários que sempre nos auxiliam e que, nessa obra, foram fundamentais, sobretudo aos colegas Aurélio Andrade, Flávia Perim e Júlia Cardoso.

Nossos agradecimentos ao entusiasmado, competente e leal corpo de advogados e colaboradores do Coimbra & Chaves Advogados.





## Sobre os autores

### Alice de Abreu Lima Jorge

Foi Procuradora Federal e Procuradora da Fazenda Nacional, tendo atuado como procuradora responsável pelo acompanhamento das causas relacionadas a Grandes Devedores. Desenvolveu trabalhos de advocacia e consultoria jurídica em matéria tributária, especialmente nas áreas automotiva, de mineração e siderurgia e de telecomunicações. É professora do Curso de Especialização em Direito Tributário do IEC-PUC Minas.

Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-Graduada em Direito de Empresa pelo Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC-PUC Minas). Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Sócia Conselheira do Coimbra & Chaves Advogados.

### Guilherme Bagno Pires de Moraes

Mais de 15 anos de experiência nas áreas previdenciária e trabalhista e de Recursos Humanos, com vivência profissional no exterior, trabalhando em grupo multinacional

de grande porte. Membro conselheiro dos Conselhos de Relações do Trabalho e de Recursos Humanos da FIEMG (Federação das Indústrias de Minas Gerais), da Associação Brasileira de Recursos Humanos, Minas Gerais (ABRH/MG) e Diretor de Relações do Trabalho do SESCON/MG (Sindicato das Empresas de Assessoria Contábil e Perícia do Estado de Minas Gerais), sendo responsável pela comissão negociadora da convenção coletiva da categoria. Graduado em Direito pela Universidade FUMEC. Pós-graduado em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela Faculdade Milton Campos e Pós-graduando em Direito Tributário e Aduaneiro, pela PUC/MG. Certificado pela Fundação Dom Cabral no Programa de Capacitação de Resultados (PCR). Sócio Sênior do Coimbra & Chaves Advogados.

## Onofre Alves Batista Júnior

Foi Advogado-Geral do Estado (AGE) de Minas Gerais, havendo sido Procurador-Chefe da Dívida Ativa; Procurador-Regional do Estado; Diretor do Centro de Estudos da AGE; membro do Conselho Consultivo do Colégio de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG e do Conselho Curador da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de MG – FAPEMIG. É Diretor Científico da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT e foi também Superintendente e Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais.

É Professor Associado de Direito Público da Graduação, Mestrado e Doutorado na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Foi Professor de Direito Tributário da PUC/Minas, da UNA e das Faculdades Pitágoras, bem como da Pós-Graduação de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos e IEC/PUC/Minas. É autor/organizador de mais de 25 livros e já escreveu mais de 80 artigos em livros e revistas especializadas.

Graduado em Direito, Administração e Engenharia Civil. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de



Direito da Universidade de Lisboa. Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-Doutoramento em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Sócio Conselheiro do Coimbra & Chaves Advogados.

## Paulo Roberto Coimbra Silva

Professor Associado de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Foi professor convidado da *Faculté de Droit de l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne* (França), da *Facultat de Dret da Universitat de Barcelona* (Espanha) e da Fundação Dom Cabral (FDC). Atuou como professor na Faculdade Mineira de Direito da PUC Minas, na Fundação João Pinheiro (FJP), no Instituto de Educação Continuada (IEC) e nos cursos de Pós-Graduação em Direito Público do Tribunal de Justiça e do antigo Tribunal de Alçada do Estado de Minas Gerais. Foi assessor da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) e membro do Conselho de Política Tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Membro da Ordem do Mérito Legislativo do Estado de Minas Gerais. É membro de instituições nacionais e internacionais, como a *International Fiscal Association* (IFA), o *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* (ILADT) e a Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). É conselheiro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e ex-coordenador acadêmico da Aliança de Advocacia Empresarial (ALAE). É conferencista em diversos seminários no Brasil e no exterior e autor de diversos livros e artigos publicados em revistas especializadas nacionais e estrangeiras.

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em *Fiscalidad Internacional* pela *Universidad de Santiago de Compostela* (Espanha). Especialista em *International Tax Planning* pela *Harvard Law School* (Massachusetts/EUA). Mestre em Direito Tributário pela

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor  
em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas  
Gerais (UFMG).

Sócio Fundador do Coimbra & Chaves Advogados.



## Sumário

<i>Abreviaturas</i> .....	<i>13</i>
<i>Prefácio</i> .....	<i>15</i>
<i>1. Uma enxurrada de autuações fiscais</i> .....	<i>29</i>
<i>2. O ordenamento constitucional e infraconstitucional brasileiro</i> .....	<i>33</i>
<i>3. Natureza jurídica da participação nos lucros e da participação nos resultados</i> .....	<i>45</i>
<i>4. Participação nos lucros, participação nos resultados ou participação na gestão da empresa</i> .....	<i>53</i>
<i>5. A exclusão da base de cálculo do salário contribuição dos valores pagos a título de PLR</i> .....	<i>63</i>
<i>6. As controvérsias acerca da data de assinatura dos acordos de PLR</i> .....	<i>81</i>

<b>7. O questionável posicionamento adotado pelo CARF .....</b>	<b>87</b>
<b>8. Os limites de um juízo de razoabilidade por parte dos julgadores.....</b>	<b>95</b>
<b>9. A MP 905/2019 e a tentativa de colocar um fim às controvérsias.....</b>	<b>101</b>
<b>10. A Lei da Liberdade Econômica e a livre estipulação da PLR.....</b>	<b>115</b>
<b>Conclusão.....</b>	<b>119</b>
<b>Referências.....</b>	<b>123</b>
<b>Anexo.....</b>	<b>129</b>



## Abreviaturas

<b>CARF</b> .....	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
<b>CLT</b> .....	Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943)
<b>CONTRAF</b> .....	Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro
<b>CRFB/1988</b> .....	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>IR</b> .....	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
<b>MP</b> .....	Medida Provisória
<b>PLR</b> .....	Participação nos lucros ou resultados
<b>PPR</b> .....	Programa de participação nos resultados
<b>RFB</b> .....	Receita Federal do Brasil
<b>TST</b> .....	Tribunal Superior do Trabalho





## Prefácio

“*Success unshared is failure*”  
(John Paul Dejoria)<sup>1</sup>

A Assembleia Geral das Nações Unidas adotou, em setembro de 2015, 17 metas globais que condensam os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)<sup>2</sup>. Dentre tais metas, abraçadas por 193 países, destacam-se:

- **Meta 01:** Erradicação da pobreza: acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares; e
- **Meta 10:** Redução das desigualdades: reduzir as desigualdades dentro dos países e entre eles.

Segundo recente estudo da rede de organizações não governamentais *OXFAM International*, divulgado às vésperas

---

<sup>1</sup> Frase extraída do filme *Good Fortune* (2017), que relata a inspiradora trajetória do empreendedor J. P. DEJORIA, fundador das bem sucedidas empresas *The Paul Mitchel Systems* e *El Patrón*, dentre outras, que revela uma caso concreto e bem sucedido de vivência do intitulado *capitalismo consciente* (<https://g.co/kgs/UwEhRg>, acessado em 28 de janeiro de 2020).

<sup>2</sup> Disponível em: [https://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E](https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E). Acesso em: 27 jan. 2020.

da abertura do Fórum Econômico Mundial de 2020, em Davos, o crescimento do abismo de desigualdade que segrega os (poucos) muito ricos e os (muitos) muito pobres tem minado a luta contra a pobreza, prejudicando a economia e despedaçando os tecidos sociais. Os dados são superlativos e preocupantes.<sup>3</sup>

Destarte as mais recentes e cada vez mais contundentes evidências, na compilação de objetivos globais adotados pela ONU, os ODS 1 e 10 não são desafios novos, porquanto há muito inquietam o espírito dos mais atentos<sup>4</sup> e, por isso,

---

<sup>3</sup> Do mencionado estudo, podem ser extraídas as seguintes constatações: Maior concentração de riqueza: Há mais bilionários do que nunca e sua fortuna atinge novos records. Esse seleto grupo (bilionários) possui, atualmente, mais riqueza do que 4,6 bilhões de habitantes (o que corresponde a 60% da população mundial). O 1% mais rico de nosso planeta possui mais do dobro da riqueza de 6,9 bilhões de pessoas, enquanto aproximadamente 735 milhões de pessoas vivem na extrema pobreza;

Má distribuição da carga fiscal: estima-se que apenas 40% da arrecadação tributária decorra a tributação dos mais ricos. A tributação atinge a classe trabalhadora de forma desproporcional;

Carência de serviços públicos de qualidade: na medida em que existe uma insuficiência crônica de recursos públicos para o custeio de serviços básicos, tal carência tem sido suprida pela iniciativa privada que, via de regra, acaba por excluir o acesso dos mais pobres. Em muitos países, educação e saúde decentes se transformaram em luxo somente acessível aos mais ricos, provocando profundas implicações na perpetuação da pobreza, comprometendo as oportunidades, qualidade de vida e longevidade das crianças mais pobres;

Desigualdade de gênero: a despeito de sua valiosa (e não devidamente reconhecida) contribuição para a sociedade e para a prosperidade da economia, estima-se que o trabalho não remunerado das mulheres gire em torno de U\$10.9 trilhões (três vezes mais que a indústria da tecnologia).

Para maiores informações, vide <<https://www.oxfam.org/en/5-shocking-facts-about-extreme-global-inequality-and-how-even-it>>. Acesso em: 28 jan. 2020.

<sup>4</sup> Nesse sentido, Thomas Piketty (*O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 427), a despeito das notórias incertezas, por ele expressamente admitidas, que



refletem valores e objetivos já albergados por diversos sistemas nacionais, calcados na *dignidade da pessoa humana*, na *erradicação da miséria* e na *redução da desigualdade*.

No Brasil, a *Lex Mater*, já em seu artigo inaugural, funda a República Federativa na *dignidade da pessoa humana* e nos valores sociais do *trabalho* e da *livre iniciativa* (art. 1º). Logo mais adiante, ainda em seus dispositivos iniciais, estabelece como objetivos fundamentais da República a *erradicação da pobreza* e a *redução das desigualdades* sociais e regionais, mediante o *desenvolvimento nacional* para a construção de uma *sociedade livre, justa e solidária*, que promova o *bem de todos* (art. 3º).

É evidente o entrelaçamento e a convergência entre as metas acima pinçadas, na medida em que uma melhor distribuição de riquezas (ODS 10) poderia contribuir decisivamente para a erradicação da pobreza (ODS 1). Igualmente, na vigente Constituição Brasileira, a inexorável interdependência simbiótica entre tais objetivos se revela patente em sua redação conjunta, compondo ambos um único inciso de seu art. 3º, deixando transparecer, sensatamente, que ambos devem ser perseguidos conjuntamente, sob pena de nenhum deles ser alcançado. Trata-se, pois, de uma busca única.

Para o seu alcance, dentre outros, exsurge, no seio da CRFB/88 (art. 7º, XI) o direito social e fundamental dos trabalhadores à *participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração*, como valioso instrumento constitucional para uma melhor distribuição de riquezas. Associado ao pleno emprego (art. 170, VIII), mediante o desejável alinhamento de interesses e pacificação entre os elementos históricos de

---

rondam as estimativas que levou a cabo, é contundente a sua conclusão de ser grave e preocupante a acentuada tendência de concentração de riquezas. Como destaca, “é importante perceber que a desigualdade  $r > g$ , amplificada pela desigualdade do retorno do capital em função do nível inicial da fortuna, tem boas chances de conduzir a dinâmica mundial de acumulação e distribuição de patrimônio para caminhos mundiais de acumulação e distribuição de patrimônio para caminhos perigosos e espirais de desigualdade totalmente fora de controle.”

produção (capital e trabalho), devidamente estimulada, poderia (e deveria, ressalte-se) a PLR se converter em preciosa ferramenta contributiva para a consecução dos mais elevados propósitos de nossa República, bem como aos objetivos acima destacados e recentemente abraçados pela humanidade.

Ao pressupor diálogo entre os agentes, a PLR tende a contribuir para mitigação das profundas fissuras que têm (i) esgarçado o tecido das sociedades contemporâneas e (ii) induzido à (ii.1) preocupante erosão da confiança no futuro e na eficácia das redes de proteção social, e à (ii.2) radicalização da política. Esse cenário distópico, observado também nos países de economia mais desenvolvida, tem favorecido o reaparecimento de repostas antiquadas, já surradas pela história, recrudescendo a ultrapassada e já descabida agressiva dicotomia entre esquerda e direita,<sup>5</sup> criando campo propício ao ressurgimento de líderes populistas carismáticos ou ideólogos radicais, com seus respectivos riscos inexoráveis: a *ideologia* tende a apresentar soluções dogmáticas, simplistas e sedutoras, moldadas em certezas morais tidas por ‘inabaláveis’ que a tudo se aplicam (pretensamente universais), fornecendo respostas tão confiantes quanto ineficazes; enquanto

---

<sup>5</sup> Como aponta Paul Collier, em sua obra intitulada *O Futuro do Capitalismo: enfrentando novas inquietações*, “[p]recisamos de políticas públicas atuantes, mas o paternalismo social é uma sucessão de fracassos. A esquerda supôs que o Estado saberia evita-los, mas, infelizmente, não soube. Supôs-se que o Estado guiado pela vanguarda seria a única entidade eticamente orientada: foi um exagero colossal das capacidades éticas do Estado, descartando ao mesmo tempo as capacidades éticas da família e da empresa. A direita pôs fé na crença de que, rompendo os grilhões da regulamentação estatal – o mantra libertário – libertar-se-ia a capacidade do interesse próprio de enriquecer a todos. Foi um exagero colossal da magia do mercado, descartando ao mesmo tempo as limitações éticas. Precisamos de um Estado atuante, mas que aceite um papel mais modesto; precisamos do mercado, mas refreado por um senso de propósito solidamente radicado na ética.” COLLIER, Paul. *O Futuro do Capitalismo: enfrentando novas inquietações*. Tradução de Denise Bottman. Porto Alegre: L&PM, 2019, p. 24.

o *populismo carismático*, por intermédio de caleidoscópio de entretenimentos (pão e circo), busca evitar qualquer reflexão crítica, oferecendo soluções que podem soar como adequadas por não mais que poucos minutos, incapazes de subsistir às mais rudimentares análises críticas. Como aponta Paul Collier, “no processo de implementar suas fervorosas ‘curas’ mágicas, esses políticos são capazes de causar enormes danos”, constatando que “as catástrofes do século XX foram provocadas por líderes políticos que ou esposavam ardorosamente uma ideologia ou que alardeavam o populismo”<sup>6</sup>, chegando a concluir que “o capitalismo precisa ser administrado, não derrotado” e que “o futuro das nossas sociedades depende não da derrubada, mas sim da reforma do capitalismo”.

Sem sombra de dúvidas, as sociedades capitalistas, além de prósperas, precisam ser éticas. Nesse diapasão, é imperativo o abandono genuíno de algumas antigas premissas (ao menos em seu pretenso caráter absoluto) em torno das quais se construíram modelos e críticas às teorias econômicas do comportamento humano, que podem ser assim condensadas: o homem econômico é total e exclusivamente egoísta, dotado e movido unicamente por ganância ilimitada, importando-se apenas com o seu bem estar. Esse paradigma precisa e está sendo superado.

Refulge, no atual momento histórico, a relevância do *humanism in business*, que pode ser identificada como uma importante linha de pesquisa que congrega inúmeros pesquisadores, de diversas frentes do saber (eminentemente transdisciplinar), de várias universidades no mundo, na busca de demonstrar a necessidade e a viabilidade de (re)conciliação das práticas empresariais com os valores humanistas,<sup>7</sup> o que

---

<sup>6</sup> Cf. COLLIER, Paul. *O Futuro...*, cit. p. 6, 22-25.

<sup>7</sup> A propósito, vide: SPITZECK, Heicko; PIRSON, Michael; AMANN, Wolfgang; SHIBAN, Khan; KIMAKOWITZ, Ernst von; *et all. Humanism in Business*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

passa, de forma indesviável, pelo respeito, valorização e humanização do trabalho, enquanto valor e elemento necessário à dignidade humana. Investiga-se, assim, sob os pontos de vista filosófico, espiritual, econômico, psicológico, organizacional, gerencial e normativo a possibilidade da criação e da existência de uma sociedade mais justa e humana.

Nesse sentido, à toda obviedade, milita a (possível) consensualidade entre os pilares da geração de riquezas, quais sejam, o capital e o trabalho, cujos benfeitos e desejáveis efeitos não passaram despercebidos aos estudiosos.

A cooperação na atividade produtiva para o desenvolvimento social e econômico é também traço característico da Teoria de Justiça de John Rawls. Cooperação, como sabido, envolve e pressupõe benefícios mútuos. Os menos favorecidos concordam em cooperar na produção liderada pelos mais favorecidos enquanto isso é vantajoso para todos. De acordo com o Autor, a permissão de certa desigualdade é inevitável, necessária ou extremamente benéfica para manter a cooperação social e, portanto, o desenvolvimento social e econômico<sup>8</sup>. Os membros de uma sociedade bem ordenada racionalmente tendem a cooperar porque podem se beneficiar das desigualdades existentes no sistema (principalmente de talentos e habilidades) e porque é razoável se submeter a um sistema cooperativo desigual se todos se submetem a ele.

A sociedade bem ordenada funciona a partir de uma lógica de mercado, porque, como demonstra a história, na extensa coletânea de erros e acertos da humanidade, essa é a maneira mais eficiente de identificar e atender demandas produtivas, e promover crescimento social e econômico. Entretanto, como o monopólio dos meios de produção pode levar à deterioração das liberdades básicas e prejudicar a cooperação (por não ser mais racional ou razoável suportar as

---

<sup>8</sup> Cf. RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. Tradução Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 323.

desigualdades), o filósofo esclarece que a sua Teoria de Justiça seria mais bem aplicada naquilo que chama de “Democracia de Cidadãos Proprietários”. Ao contrário do capitalismo de bem-estar social, a “Democracia de Cidadãos Proprietários” está assentada na dispersão da propriedade de recursos produtivos e de capital humano no início de cada período (e não pela redistribuição ao final do processo produtivo).<sup>9</sup> A ideia é que todos sejam partícipes da produção.

A participação nos lucros e/ou nos resultados é um instrumento que favorece a cooperação e a dispersão do poder político na gestão das atividades produtivas. A colaboração das partes envolvidas na pactuação das metas, a previsibilidade dos benefícios mútuos, a repartição do resultado da atividade produtiva são uma pequena demonstração de que a cooperação é racional e razoável, e que, por isso, leva a um procedimento justo (aceito por todos) e cujo resultado também tende a se aproximar do justo.

Especialmente sob a ótica da empresa, essa transformação se impõe. Por certo, as empresas devem constituir não apenas a força motriz da economia e núcleos vitais de prosperidade, mas também protagonistas de justiça, cooperação, progresso tecnológico, proteção social e ambiental. Sob pena de se sucumbirem no decurso do tempo, nas empresas, os empresários e gestores privados devem se converter em genuínos líderes em sentido muito mais amplo, focando não (mais) apenas na busca de resultados econômico-financeiros. Sua subsistência, a longo prazo, depende de seu êxito também nas frentes social, cultural, ecológica e de inovação.

Com base nos interessantes estudos de Arie de Geus (focado em empresas centenárias, foram identificadas características em comuns às quais se podem atribuir sua longevidade

---

<sup>9</sup> Cf. RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Tradução Cláudia Berliner e Álvaro De Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 197.

e equipará-las a *organismos vivos*)<sup>10</sup> e de Peter Senge (eleita, em 1997, pela *Harvard Business Review* como uma das obras mais influentes em gestão empresarial dos últimos 75 anos, na qual foi desenvolvido o popular conceito de *organização inteligente*)<sup>11</sup> e adotando como premissa que o propósito de uma empresa responsável e sustentável é perdurar ao longo do tempo (indefinida e limitadamente), o economista Aldo Olcese Santonja, em sua obra, *El Capitalismo Humanista*, destaca como os cinco fundamentos que contribuem para o novo paradigma: (i) a abertura e sensibilidade ao seu entorno, mantendo diálogos autênticos com diferentes grupos de interesses, numa abordagem panorâmica e com enfoque, para além os acionistas, em aspectos sociais, culturais e am-

---

<sup>10</sup> Em sua obra *The Living Company*, após o estudo de 27 empresas seculares europeias, norte-americanas e japonesas, De Geus e sua equipe relatam haver percebido que todas elas compartilhavam algumas características que as assemelhavam a sistemas vivos (a **empresa viva**), quais sejam, (i) sensibilidade ao seu entorno, permanecendo em harmonia com o mundo ao seu redor, adaptando-se oportunamente às mudanças ocorridas, revelando capacidade de aprendizado e adaptação; (ii) coesão e forte sentido de identidade e pertencimento, sendo que, por diversas razões, seus empregados se sentiam parte de uma única entidade; (iii) tolerância com novas ideias, não raro oriundas de atividades marginais e atípicas que contribuía para ampliação de seu conhecimento e aprendizado; (iv) conservadorismo financeiro, sendo frugais e evitando arriscar desnecessariamente o seu capital. DE GEUS, Arie. *The Living Company*. Cambridge, Harvard Business School Press, 1997.

<sup>11</sup> Em seu livro *The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization*, Peter Senge ressalta que as organizações inteligentes são aquelas cujos integrantes expandem continuamente sua capacidade de geração dos resultados desejados, adotando e promovendo novos e expansivos padrões de pensamento e potencializando a liberação das aspirações coletivas. Para a construção de empresas inteligentes, o autor sugere cinco disciplinas fulcrais, a saber, (i) domínio pessoal; (ii) modelos mentais; (iii) construção de visão compartilhada; (iv) aprendizagem coletiva; e (v) pensamento sistêmico. SENGE, Peter. *The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization*. Cambridge, Harvard Business School Press, 1990.

bientais, relevantes para o reconhecimento e interação com as necessidades ao seu redor; (ii) sentido de comunidade, sendo imprescindível que todas as pessoas que trabalham numa empresa com ela se identifiquem e se sintam parte de um todo (sentimento de pertencimento); (iii) capacidade de inovação, salientando as vantagens de saber lidar com ativos intangíveis complexos; (iv) visão de longo prazo e (v) criação de valor de forma sustentável.<sup>12</sup>

Mais recentemente, e de forma mais abrangente, na busca de identificar e compreender a necessária evolução do capitalismo, Paul Collier destaca, com sobra de méritos, que “para funcionar para todos, o capitalismo precisa ser gerido de uma forma que traga não só produtividade, mas também propósito”.<sup>13</sup> Numa verdadeira cruzada para firmar a busca de um propósito que ultrapasse a procura isolada por resultados financeiros e econômicos, mas almeje genuinamente o bem-estar de todos que de alguma forma se relacionam com a empresa, surge o movimento intitulado “Capitalismo Consciente”,<sup>14</sup> que deve ser por

---

<sup>12</sup> Cf. SANTOJA, Aldo Olcese. *El capitalismo humanista*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 43-59.

<sup>13</sup> Cf. COLLIER, Paul. *O Futuro...*, cit., p. 6, 22-25.

<sup>14</sup> Sobre o capitalismo consciente, pode-se transcrever o seguinte manifesto: *We believe that business is good because it creates value, it is ethical because it is based on voluntary exchange, it is noble because it can elevate our existence, and it is heroic because it lifts people out of poverty and creates prosperity. Free enterprise capitalism is the most powerful system for social cooperation and human progress ever conceived. It is one of the most compelling ideas we humans have ever had. But we can aspire to even more. Conscious Capitalism is a way of thinking about capitalism and business that better reflects where we are in the human journey, the state of our world today, and the innate potential of business to make a positive impact on the world. Conscious businesses are galvanized by higher purposes that serve, align, and integrate the interests of all their major stakeholders. Their higher state of consciousness makes visible to them the interdependencies that exist across all stakeholders, allowing them to discover and harvest synergies from situations that otherwise seem replete with trade-offs. They have conscious leaders who are driven by*

todos abraçado, adotado e incentivado. Trata-se, a bem da verdade, no reconhecimento da necessidade de adoção de um propósito maior como condição de sustentabilidade e longevidade das companhias.

No caminho em busca de promover o *humanism in business* e de se lançar novas bases de uma cultura necessariamente mais ética, mais nobre e mais adequada ao atual momento histórico, observa-se a oportuna revisão histórica, cultural, social e econômica que um capitalismo consciente pretende e pode fomentar e ensejar.

Pois bem, enquanto a humanidade se esforça para aperfeiçoar o atual sistema produtivo, induzindo à convergência de interesses entre todos seus atores e fatores (diretos e indiretos), em busca da transformação do capitalismo com o lançamento de novas base e premissas tendentes a torná-lo mais humano e justo, no Brasil, por força das atuações promovidas pela Receita Federal (RFB), os agentes estão se perdendo em discussões homéricas e, lamentando-se, bizantinas, em torno, *v.g.*, da data de assinatura (ou do registro) de acordos que preveem a participação de empregados no lucro e/ou no resultado de suas empresas.

Lamentável tamanha alienação ao momento histórico ora vivido.

---

*service to the company's purpose, all the people the business touches, and the planet we all share together. Conscious businesses have trusting, authentic, innovative and caring cultures that make working there a source of both personal growth and professional fulfillment. They endeavor to create financial, intellectual, social, cultural, emotional, spiritual, physical and ecological wealth for all their stakeholders.*

*Conscious businesses will help evolve our world so that billions of people can flourish, leading lives infused with passion, purpose, love and creativity; a world of freedom, harmony, prosperity, and compassion."*

(Cf. *CONSCIOUS CAPITALISM CREDO*. Disponível em: <https://www.consciouscapitalism.org/credo>. Acesso em: 28 jan. 2020). Para os que desejarem conhecer, entender e apoiar, vide <https://www.ccbrasil.cc/sobre> (Acesso em: 28 jan. 2020).



Com efeito, a participação dos empregados nos lucros e/ou nos resultados das empresas (PLR), fruto da inspiradora experiência de pioneiros visionários do século XIX, foi previsto constitucionalmente no rol de seus direitos sociais fundamentais. Trata-se de valioso instrumento dialógico de busca e promoção do consensualismo na, por vezes tortuosa, relação entre capital e trabalho, apta a injetar anualmente vultosos recursos na economia nacional. Não se pode descuidar que os valores recebidos pelos empregados, especialmente aqueles aplicados na contratação de serviços, têm, ao menos potencialmente, uma capilaridade enorme, com aptidão de se imiscuírem em remotos rincões de pobreza, com permeabilidade inclusive abaixo da linha da formalidade, girando as rodas dos níveis mais rudimentares da economia. Ao tratar da PLR, a Constituição Brasileira declara expressamente a sua natureza não remuneratória, como clara opção do legislador constituinte originário de tornar esta parcela imune à exigência de contribuições previdenciárias. Porém, as autoridades fiscais têm, de forma recorrente, desconsiderado os programas de PLR e/ou PPR instituídos, de boa fé, pelas empresas e seus empregados, com base na exigência de uma miríade de requisitos meramente formais, frise-se, não adrede previstos em lei. Ora, a data de assinatura do acordo, ou mesmo a data de seu arquivamento no respectivo sindicato, são exemplo de filigranas formais que em nada alteram a natureza do acordo e das verbas neles contempladas. Desviando-se da natureza e essência das coisas (quando conveniente aos interesses arrecadatórios), apegam-se as autoridades fiscais a um **formalismo exacerbado**, impondo **consequências absolutamente desproporcionais** e, na maior parte das vezes, imprevisíveis (e, por isso, inevitáveis) pelas empresas. A imprevisibilidade, frise-se, mais uma vez, decorre da não previsão em lei dos requisitos erigidos (*venia concessa*, indevida e abusivamente) como condições ao reconhecimento da imunidade prevista na *Lex Mater*. Tais autuações, centradas, insista-se, em exigências

à margem da lei (!), aniquilam as mais rudimentares noções de segurança jurídica.

Nesse particular, não passa despercebida a quase esquizofrênica voracidade do Fisco. Enquanto atropela as formas e apega-se dogmaticamente à máxima ***substance over form*** no combate ao (por vezes legítimo) planejamento tributário, diante da PLR agarra-se a premissas e paradigmas diametralmente opostos e logicamente antagônicos (inconciliáveis), lastreando-se em fundamentos (pretextos), no mais das vezes, estritamente formais, com total desprezo à essencial material dos acordos e verbas fiscalizadas, criando um novo, inusitado, conveniente e paradoxal apotegma: ***not substance, but form***.

A enxurrada de atuações fiscais pelas quais se exigem requisitos, insista-se, à margem da lei, porquanto desamparada de legalidade, exsurge sob o amparo de juízos de razoabilidade que, a rigor, pretendem, *venia rogata*, a convalidar o desarrazoável: exigência de tributo sem lei, fundada em requisitos criados pela fiscalização. Tais atuações fiscais são atentatórias à boa fé dos empregadores (e empregados!), **frustrando uma legítima expectativa em torno da eficácia do texto constitucional**, além de militar contra (i) o claro objetivo de pacificação e alinhamento de interesses entre capital e trabalho, (ii) a implementação de valioso instrumento para uma melhor distribuição de renda, e (iii) mitigar os abismos promovidos pela desigualdade econômica e social.

Arrisca-se a dizer que a prevalecer os requisitos formais erigidos pela fiscalização, repita-se, até então imprevisíveis, mercê da ausência de norma prévia em tal sentido, a rigor, nenhum acordo de PLR ou PPR se sustentaria diante do crivo fiscalista. Assim, deturpar-se-ia totalmente o instituto constitucional da PLR, com patente e inadmissível desvio de finalidade: de mecanismo para promover uma melhor distribuição da renda à destrutivo oportunismo arrecadatário. Em tal descaminho, transmutar-se-ia a PLR de um direito social fundamental dos trabalhadores, genuíno instrumento

de transformação e pacificação social, em verdadeira “arapuca tributária”, traindo a boa-fé dos acordantes (não apenas empregadores, mas também empregados!) e punindo (ao invés de proteger) a legítima confiança na eficácia normativa da Constituição. Nesse sentido, as autuações de PLR analisadas parecem, claramente, militar em sentido oposto àquele desejado pela CRFB/1988 e são, por isso, abertamente inconstitucionais.

Importante perceber que não se está a punir apenas as empresas, mas sobretudo os empregados. As empresas são punidas de forma imediata, com a exigência de contribuições (tributo) cuja incidência não era previsível e esperada, acrescidas de multas e juros escorchantes, tudo por terem confiado e contribuído para a eficácia normativa da Constituição, aderindo espontaneamente ao seu comando. Os empregados, por sua vez, também são prejudicados com tais autuações, de forma mediata, porquanto inexoravelmente estas tendem a inibir fortemente acordos futuros de PLR, ou, ao menos, a reduzir os benefícios avançados, diante da insegurança jurídica promovida pelo fisco.

Tamanha sanha arrecadatória, acaba por frustrar os elevados propósitos colimados pela *Lex Mater* em relação à PLR, ao prever expressamente o direito social do trabalhador à participação nos lucros, ou resultados, “desvinculada a remuneração”. Ao assentar a explícita desvinculação, busca a CRFB/1988 indubitavelmente retirar tal verba da competência tributária da União (regra negativa de competência), de forma que a tributação e eventuais necessidades arrecadatórias não pudessem inibir a concreção dos valores tutelados constitucionalmente e a serem perseguidos e realizados (ao menos em parte, reconheça-se) pela PLR, em juízo axiológico feito pelo próprio legislador constituinte originário.

A presente obra, pois, propõe-se a estudar com rigor científico o instituto da PLR, tendo como foco os seus possíveis (e impossíveis) impactos tributários. Partindo do

estudo do ordenamento constitucional e infraconstitucional brasileiro para, então, identificar-se a natureza da participação nos lucros e da participação nos resultados e as normas que afastam a competência tributária da União para exigir contribuições sociais sobre os valores pagos a este título. Na sequência, os autores se debruçam sobre as principais controvérsias que cercam o tema dos acordos de PLR e propõem limites para um juízo de proporcionalidade por parte dos julgadores. Ao final, trata-se da MP 905/2019 e da solução que ela endereçou às controvérsias em torno do tema, bem como da Lei de Liberdade Econômica e dos limites para que as autoridades fiscais desconsiderem para fins tributários acordos livremente estipulados entre particulares. A obra conta, ainda, com uma análise sistematizada da jurisprudência dos tribunais judiciais pátrios e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca dos programas de PLR e/ou PPR.

Com o nítido propósito de trazer novas contribuições ao debate e às aceras controvérsias que gravitam em torno dos reflexos tributários da PLR, bem como contribuir para que sejam alcançados os elevados fins que o instituto se destina e pode potencialmente alcançar na construção de uma sociedade mais justa, apresenta-se o presente ensaio à sociedade brasileira.

Belo Horizonte, 30 de janeiro de 2020.

*Paulo Roberto Coimbra Silva*

Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG

Doutor e mestre em Direito Tributário pela UFMG

Pós-graduado pela Harvard Law School

Advogado e parecerista

Sócio fundador do CCA

## Uma enxurrada de autuações fiscais

Diante da polêmica causada pelas autuações fiscais levadas a cabo pela Receita Federal do Brasil (RFB) questionando a ausência de incidência da contribuição previdenciária por sobre a parcela atinente à PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS (PLR), levantou-se a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre a questão. Na realidade, a RFB vem lavrando um elevado número de autuações nos últimos anos. Como afirma Carlos Pelá,<sup>1</sup> “aparentemente, nenhum programa de participação nos lucros ou resultados parece ser, na visão daquele órgão, aderente ao inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal”.

O presente estudo, em linhas gerais, questiona os parâmetros adotados pelo Fisco Federal e por alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que, na realidade, desconsideram o contrato celebrado pelos empregados e empregadores como apto a respaldar os programas de participação dos trabalhadores nos lucros ou

---

<sup>1</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 71.

resultados (PLR) e, em consequência, provocam a incidência da contribuição previdenciária por sobre a parcela.

Recorrentemente, questões relativas à incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da atividade empresária vêm à tona em discussões judiciais, administrativas e doutrinárias, não obstante a clareza de nosso ordenamento jurídico. E não é de hoje, que essas discussões se fazem presentes. Em 1954,<sup>2</sup> no prólogo de sua obra “Direito do Trabalho e Participação nos Lucros”, Wilson de Souza Campos Batalha apresentava as seguintes dúvidas:

Participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa [...] Esperança promissora ou espectro aterrador? Panacéia da questão social ou fonte perene de intermináveis divergências? Ilusão aureolada de novas perspectivas ou desilusão nefasta? Harmonia de interêsses ou antagonismos acirrados? Conciliação ou discórdia. (*sic*)

A despeito do amplo arcabouço doutrinário e jurisprudencial a respeito do tema, interpretações que destoam da nossa lei maior, bem como da legislação infraconstitucional, principalmente por parte da RFB, vêm trazendo grande insegurança jurídica para as empresas que adotam esse modelo de remuneração variável.

Ao longo dos anos, os pontos de controvérsia variaram, sendo que alguns já foram superados por meio de alterações legislativas, como o impedimento de se pagar a participação em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes ao ano, **ainda que referente a negociações distintas**, como se extrai da modificação

---

<sup>2</sup> Cf. BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito do trabalho e participação nos lucros*. São Paulo: Max Limonad, 1954, *passim*.

introduzida pela Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013.<sup>3</sup> Outros, porém, continuam a atrair divergências, dando ensejo à imputação ao contribuinte de responsabilidades que não lhe cabem, como, por exemplo, a recente discussão que foi objeto de Proposição de Súmula 35 do CAREF,<sup>4</sup> no que se refere ao **período de negociação** e assinatura dos acordos coletivos de trabalho e convenções coletivas de trabalho que versem sobre a PLR, em relação ao período de apuração das metas estabelecidas.

As dúvidas e controvérsias, além de trazerem insegurança jurídica para as empresas, podem impactar, negativamente, o bem-estar dos empregados e a própria economia do país. Recentes dados divulgados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF,<sup>5</sup> por exemplo, informam que somente os valores pagos aos 468 mil trabalhadores bancários no Brasil injetaram aproximadamente 7 bilhões de reais na economia brasileira, o que, a continuar esse cenário, poderá, se não eliminar, reduzir drasticamente sua adoção pelos bancos e pelas demais empresas.

Nesse compasso, fica evidenciada a importância do estudo da questão e o enfrentamento do problema mencionado, qual seja, a análise do instituto da PLR após sua regulamentação pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, com destaque para o que se refere à data de assinatura de acordos *versus* o período de apuração de metas.

---

<sup>3</sup> Lei 12.832/2013, que alterou o §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que assim passou a dispor: “É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa **em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil** e em **periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil**.”

<sup>4</sup> Proposição de Súmula 35 do CAREF. “As regras para percepção da Participação nos Lucros e Resultados - PLR, de que trata a Lei nº 10.101/2000, devem ser estabelecidas em **acordo assinado anteriormente ao início do período de apuração**.”

<sup>5</sup> Cf. CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro. *Revista dos Bancários*. Jan./2019.

Antes de tudo, cumpre fazer uma breve conceituação dos institutos pertinentes, assim como a análise acurada dos requisitos dispostos na Lei 10.101/2000. Por fim, faz-se necessária uma breve abordagem dos julgados administrativos acerca dos PLR.

Vale a pena deixar registrado que o instituto (genérico) da “participação nos lucros ou resultados” aparece com as mais variadas siglas e denominações (PL; PR; PPL; PPR etc.), na prática e na doutrina. É sabido, porém, que o termo genérico “participação nos lucros ou resultados”, ou a sigla “PLR”, já encontraram consagração, razão pela qual passa a ser adotada no texto. Entretanto, de forma geral, percebe-se não haver um tratamento rigoroso na conceituação e terminologia das diferentes subespécies que o instituto comporta, podendo, por isso, haver confusões e conclusões equivocadas. Não raro, autores e julgadores utilizam-se da sigla PLR aludindo apenas à participação nos lucros (PL, subespécie da PLR), ao, v. g., condicionar sua validade à existência de lucros. Contudo, importante ressaltar, **é possível que os planos de participação tomem em consideração tão somente os resultados, sem estarem vinculados à existência de lucros.** Por tal razão, com a pretensão de adotar maior rigor terminológico e conceitual, propomos seja a **PLR** (Participação nos Lucros **ou** Resultados) como um gênero, que comporta duas subespécies, a saber, (i) **PL** ou **PPL** (Participação nos **Lucros**), ou (ii) **PR** ou **PPR** (Participação nos **Resultados**). Evidentemente, ainda, um mesmo programa de **PLR** pode comportar metas atinentes aos lucros **e** aos resultados. Em consonância com a prática, adota-se o termo “plano de participação nos resultados” e a sigla “**PPR**”, para traduzir a ideia de planos de participação ancorados em metas que não contemplam a necessidade de ocorrência de lucros para serem cumpridas.



## O ordenamento constitucional e infraconstitucional brasileiro

Segundo Sérgio Pinto Martins,<sup>6</sup> a primeira notícia que se tem sobre participação nos lucros é de 1794, quando Albert Gallatin (Secretário do Tesouro de Thomas Jefferson) distribuiu aos seus empregados parcela dos lucros das suas indústrias de vidro. Da mesma forma, Napoleão Bonaparte, em 1812, concedeu a participação nos lucros aos artistas da *Comédie Française* que, além de um salário fixo, passaram a fazer jus a uma participação na receita (*feux*), com base no lucro líquido, calculada no final do ano, levando em consideração a idade e a antiguidade do artista.<sup>7</sup>

Para alguns, a origem da participação nos lucros é devida ao industrial Léclaire, estabelecido em Paris, que, em 1827, reuniu seus operários e retirou de uma sacola dinheiro proveniente dos resultados de seu empreendimento e o distribuiu entre os trabalhadores.<sup>8</sup> Curiosamente, Léclaire foi interpellado pelas autoridades policiais e apontado como elemento nocivo à sociedade e à ordem social da época, sendo taxado de perigoso revolucionário que estava ultrapassando os limi-

---

<sup>6</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 288.

<sup>7</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 288.

<sup>8</sup> Nesse sentido, NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 20 ed. São Paulo: LTr, 1993, p. 280.

tes dos costumes e das tradições da sociedade.<sup>9</sup> Para outros, foi Robert Owen que, na Escócia, no início do século XX, buscou compartilhar os resultados de seus empreendimentos com seus colaboradores.<sup>10</sup>

No início, as propostas de participação nos lucros das empresas foram vistas como o mecanismo ideal para que se pudesse **atenuar as lutas de classe**, na premissa de que, com o recebimento dessas bonificações, os trabalhadores se mostrassem resignados e diminuíssem, com isso, suas reclamações.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 289.

<sup>10</sup> Nesse sentido, NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação...*, cit. p. 280. Como afirma Paul Singer (*Introdução à economia solidária*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002, p. 24-26), a exploração do trabalho nas fábricas inglesas da Primeira Revolução Industrial não tinha limites, por isso, industriais mais esclarecidos, como Robert Owen, começaram a propor leis de proteção aos trabalhadores. O tratamento mais generoso de Owen, bem como seus mecanismos de incentivo à participação dos seus colaboradores, proporcionava maior produtividade, o que tornou seu complexo têxtil em *New Lanark* um sucesso.

<sup>11</sup> Nesse sentido, como afirmam Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa sob a ótica constitucional. Direito do trabalhador ou faculdade do empregador? *In. Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal. Ano 51, n. 204, out./dez. 2014, p. 163-178), com a mecanização da indústria e da agricultura, os bens outrora feitos manualmente por pequenos produtores passaram a ser elaborados pela grande empresa, entretanto, os pequenos passaram a não conseguir mais vender seus produtos a preços competitivos e, na busca pela sobrevivência, tiveram, na sua maioria, que se converter em operários da grande indústria. O contingente de operários era submetido a condições de trabalho miseráveis e degradantes: os locais para o desempenho da atividade laboral eram insalubres e perigosos; as jornadas, extremamente longas, chegavam a durar 18 horas em alguns países do continente europeu; eram comuns acidentes de trabalho com lesões graves e a morte de empregados. Foi nesse cenário de empobrecimento do proletariado que se desenvolveu

Em 1917, como aponta Sérgio Pinto Martins,<sup>12</sup> a participação nos lucros encontrou previsão na Constituição do México, que determinou sua compulsoriedade nas empresas agrícolas, industriais, comerciais e de mineração, entretanto, o instituto só foi regulamentado muitos anos depois. Nesse mesmo sentido, houve, também, como aponta o Autor,<sup>13</sup> uma influência da Igreja Católica, que, inclusive, acolheu os estudos do Cardeal Mercier na Encíclica *Rerum Novarum* do Papa Leão XIII. Como aponta Arnaldo Süsskind *et alii*,<sup>14</sup> os antecedentes do Brasil apontam para uma figura herdada de Portugal, a do “interessado”. Como afirma o Autor, “já no início do século, era comum, no comércio de médio porte, o padrão premiar seus bons empregados dando-lhes ‘interesse’ nos lucros da empresa.”

A possibilidade de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa é uma aspiração antiga do sistema constitucional brasileiro, fundada no **princípio da dignidade da pessoa humana**, da **valorização do trabalho** e da **livre iniciativa**, como forma de partilhar o ganho dos esforços conjuntos entre capital e trabalho refletidos na prosperidade do empreendimento ao qual se dedicam empresários e trabalhadores.<sup>15</sup>

---

uma corrente crítica do capitalismo, o socialismo, que, em sua vertente utópica, trouxe grande contribuição para a construção da tese da participação dos empregados nos lucros ou resultados.

<sup>12</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 289. Com nossas ressalvas, afirma o Autor que “o que se verificava nesse momento histórico é que estava havendo uma forma de transição entre o sistema capitalista e o regime socialista, de maneira a haver uma participação social do trabalhador na empresa, de cooperação entre trabalhador e o empregador, de se associar o capital ao trabalho.”

<sup>13</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 289.

<sup>14</sup> Cf. SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes; *et alii*. *Instituições de direito do trabalho*, 16 ed. São Paulo: LTr, 1997, v. 1, p. 444.

<sup>15</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. *A participação...*, cit. p. 102.

O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas ganhou espaço nas Constituições Brasileiras, desde 1946,<sup>16</sup> quando era considerada participação obrigatória<sup>17</sup> nos termos e na forma determinada em lei.<sup>18</sup>

Na Carta Magna de 1967, o conceito foi repetido, ampliando-se, porém, as hipóteses de aplicação. Incluiu-se a possibilidade de, excepcionalmente, a participação ocorrer na gestão da empresa, desde que observadas as condições legalmente estabelecidas,<sup>19</sup> apenas quando se estivesse buscando a melhoria nas condições sociais dos trabalhadores. Com o advento da Constituição de 1967, dessa forma, restou assentado que a participação dos lucros configurava espécie de genuína **integração do trabalhador à vida da empresa e a seus ganhos**, afastando-se o caráter compulsório outrora firmado, mantida a necessidade de regulamentação do benefício por norma infraconstitucional.

---

<sup>16</sup> Cf. SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT comentada*. 51ª ed. São Paulo: LTr. 2019, p. 254.

<sup>17</sup> Ao analisar o dispositivo da Constituição de 1946, Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, t.6, p. 112-113) afirmava que a participação nos lucros deveria obedecer: (1) à exigência de ser obrigatória (não facultativa; “a líbido do trabalhador ou do empregador”); (2) à exigência de ser direta; (3) ao princípio da igualdade perante a lei ou isonomia; (4) ao princípio de substantividade da participação (independente de votos dos empregadores ou acionistas).

<sup>18</sup> Cf. BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* de 18 de setembro de 1946. Art. 157: “A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a 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; [...]”

<sup>19</sup> Cf. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* de 1967. Art. 158: “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 do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão**, nos casos e condições que forem estabelecidos; [...]”

O dispositivo da Constituição de 1967 visava incentivar a participação dos trabalhadores, contudo, **nunca vingou**, seja por **falta da lei específica** que densificasse o instituto<sup>20</sup> e disciplinasse os direitos e deveres das empresas e dos trabalhadores,<sup>21</sup> seja pelo **tratamento dado à verba pela jurisprudência trabalhista**.<sup>22</sup>

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 229, de 28 de fevereiro de 1967, chegou a introduzir uma breve regulamentação sobre a participação,<sup>23</sup> mas insuficiente para incentivar uma adesão mais concreta, sobretudo em razão de os pagamentos

---

<sup>20</sup> Para Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação..., cit. p. 166), a Constituição de 1967 avançou ainda mais, uma vez que introduziu no sistema jurídico nacional o princípio da integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa. Como afirmam os Autores, “adotou-se, assim, uma concepção mais ampla de participação, na qual o trabalhador deixava de ser considerado apenas um meio de produção e passava a ser reconhecido como interessado na organização da empresa à qual estava vinculado. A exemplo do ocorrido no regramento constitucional anterior, não se regulamentou o instituto no plano ordinário. [...] Tal entendimento acabava por significar uma penalização do empregador, uma vez que teria de suportar a incidência de encargos sociais sobre aquela participação.”

<sup>21</sup> Como afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 289), “uma forma de tentar a participação nos lucros foi a instituição do PIS pela Lei Complementar n. 7, de 7-9-70, que tinha por objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, porém mais se aproximava de uma participação dos trabalhadores na renda nacional, pois independia do lucro das empresas, mas, sim, de seu faturamento.”

<sup>22</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 72.

<sup>23</sup> CLT. Redação dada pelo Decreto-Lei n. 229, de 28 de fevereiro de 1967, Art. 621. As Convenções e os Acordos poderão incluir entre suas cláusulas disposição sobre a constituição e funcionamento de comissões mistas de consulta e colaboração, no plano da empresa e sobre participação nos lucros. Estas disposições mencionarão a forma de constituição, o modo de funcionamento e as atribuições das comissões, assim como o plano de participação, quando for o caso.

serem interpretados, à época, pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), como parcela salarial.<sup>24</sup> A insegurança jurídica causada pela jurisprudência trabalhista acabou por inibir as iniciativas por parte dos empresários no sentido de adotar medidas de incentivo à produtividade baseadas na distribuição dos resultados do empreendimento e, assim, prejudicou os trabalhadores por muitos anos.<sup>25</sup>

A jurisprudência trabalhista firmava a **natureza salarial** da participação nos lucros, entretanto, essa orientação foi alterada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988).<sup>26</sup> Com a nova Constituição, a participação nos lucros ou resultados, como expressamente estabelecido no art. 7º, XI, foi elevada à condição de **direito social do trabalhador**. A CRFB/1988 firma sua natureza oposta à salarial, consignando que a PLR deve ser **desvinculada da remuneração**. Confira-se, *verbis*:

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.

---

O art. 63 determina que a participação nos lucros não acarreta a exclusão do empregado do regime da duração do trabalho, ou seja, não afasta o direito às horas extras. Da mesma forma, o art. 193, §1º, firma que o pagamento de adicional de periculosidade deve ser calculado sobre o salário, excluindo-se as participações nos lucros da empresa.

<sup>24</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 72. Como bem lembra o Autor, a matéria chegou a ser sumulada (Súmula n. 251 do TST), havendo, posteriormente, sido revogada em razão da nova redação dada ao dispositivo pela CRFB/1988. Como observa Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 290), o requisito para considerar a participação nos lucros como de natureza salarial era a **habitualidade** em seu pagamento (usual nos acordos da época). Não havendo habitualidade, como afirma o Autor, mas pagamento esporádico, não se poderia considerá-la salário.

<sup>25</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 102.

<sup>26</sup> Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação...*, cit. p. 280.

**ração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em **lei**; [...]. (g.n.)

O dispositivo constitucional foi **compreendido por várias empresas como autoaplicável** e diversos empregadores passaram a destinar parcela dos lucros aos seus empregados, atendendo ao desiderato do constituinte e em benefício dos empregados.<sup>27</sup> Entretanto, a RFB passou a lavrar autos de infração exigindo a contribuição previdenciária sobre a PLR.

A jurisprudência majoritária do CARF se alinhou no sentido de que o dispositivo constitucional, apesar de insculpir verdadeira imunidade, reclamava **norma infraconstitucional que regulamentasse e integrasse o pagamento da PLR** para que viesse a ser desvinculada do salário e para não atrair, por consequência, a incidência da contribuição previdenciária.<sup>28</sup> Predominava, assim, no CARF, o entendimento no sentido de que a norma constitucional teria “eficácia limitada”.<sup>29</sup>

O Plenário do STF entendeu que a norma carecia de **densificação por meio de legislação infraconstitucional**.<sup>30</sup> Nesse compasso, o STF, quando da edição do Tema n. 344 de Repercussão Geral de seu “Ementário Temático de Repercussão Geral”, firmou a tese de que tem eficácia limi-

---

<sup>27</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 73.

<sup>28</sup> Nesse sentido, trazendo a análise de 59 acórdãos exarados até 2016, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, FGV, 2016, p. 483-527.

<sup>29</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 525.

<sup>30</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 295-297.

tada a norma inserta no art. 7º, XI, da CRFB/1988 (norma *not self-executing*).<sup>31</sup> A propósito, vale conferir o julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441  
RIO GRANDE DO SUL RELATOR: MIN.  
DIAS TOFFOLI

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. TEORI  
ZAVASCKI

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO  
SEGURO SOCIAL - INSS PROC.(A/S)  
(ES):PROCURADOR-GERAL DA FAZEN-  
DA NACIONAL RECDO.(A/S): MAIOJAMA  
PARTICIPAÇÕES LTDA

ADV.(A/S):VINICIUS OCHOA PIAZZETA

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVI-  
DENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LU-  
CROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS  
TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO  
ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.  
INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PRE-  
VIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE  
GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA  
NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, **a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.**

---

<sup>31</sup> Nesse sentido, já afirmava José Afonso da Silva (*Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 194) que se trata de “promessa constitucional”, portanto, de “norma de eficácia limitada e aplicabilidade diferida”, que existe desde 1946, “dependente de lei para efetivar-se”.



2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, **deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.**

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra CÁRMEN LÚCIA (Vice-Presidente), na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por maioria, decidindo o tema 344 da Repercussão Geral, em dar provimento ao recurso, vencido o Ministro Dias Toffoli (Relator). Impedido o Ministro Roberto Barroso. Ausente o Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente), participando, em Lisboa, Portugal, do colóquio “O Conselho Superior da Magistratura e o Conselho Nacional de Justiça: As Experiências Comparadas de Portugal e Brasil na Organização das Magistraturas”, a convite da Academia de Jurisprudentes de Língua Portuguesa, fazendo, em seguida, visitas ao Conselho Superior da Magistratura e à Corte Constitucional daquele País. Brasília, 30 de outubro de 2014. Ministro TEORI ZAVASCKI Redator do acórdão. (g.n.)

No aresto RE 569.441/RS (*leading case* do tema), ficou decidido que, como a disciplina específica do direito à participação nos lucros apenas ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, os valores pagos ao empregado antes do advento desta regulamentação compunham as verbas salariais, sujeitando-se, portanto, às contribuições previdenciárias.

A MP 794/1994, para garantir a densificação de um mandamento constitucional que firma um direito do trabalhador, foi reeditada treze vezes.<sup>32</sup> Apenas em 19 de dezembro de 2000, a medida provisória foi definitivamente convertida na Lei 10.101/2000, incorporando-se, assim, ao ordenamento jurídico brasileiro, **critérios objetivos** para delimitar a participação nos lucros ou resultados, bem como os limites para sua fruição e as consequências de seu proveito.

Buscando realizar e dar efetividade ao mandamento constitucional, como bem lembra Maurício Godinho Delgado,<sup>33</sup> a Lei n. 12.832, de 20 de junho de 2013, instituiu significativa vantagem fiscal para o trabalhador que percebe a participação nos lucros ou nos resultados, alterando o texto da Lei 10.101/2000 e da Lei (tributária) n. 9.250/1995, fazendo o imposto de renda ser cobrado **exclusivamente na fonte**, deixando de integrar a base de cálculo do IR na Declaração de Ajuste Anual, sendo também enquadrada em **nova e específica tabela progressiva anual mais favorável**. A propósito, cumpre verificar que a participação nos lucros paga aos empregados pode ser deduzida como despesa operacional da empresa, inclusive no próprio exercício de sua constituição.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> A respeito da eficácia limitada do direito trabalhista à participação nos lucros, leciona Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 295) que “[n]ão se pode dizer que o dispositivo atinente à participação nos lucros é autoaplicável, pois depende da lei, que virá fixar a forma dessa participação nos lucros. Inexistindo lei ordinária, não há como se falar que a desvinculação da remuneração já possa ser aplicada.” Em sentido contrário, ROMITA, Arion Sayão. *Sindicalismo. Economia. Estado Democrático. Estudos*. São Paulo: LTR, 1993; SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes. *Comentários à Constituição*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990, v. 1.

<sup>33</sup> Cf. DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores*. 18 ed. São Paulo: LTr, p. 863.

<sup>34</sup> Nesse mesmo sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 301.

Entretanto, mesmo com a densificação do dispositivo constitucional com a Lei 10.101/2000, os questionamentos da RFB não pararam. Outra não é a observação de Carlos Pelá:

Durante todo o período de vigência da Medida Provisória n. 794/94 e em boa parte do tempo de vigência da Lei n. 10.101/2000 reinou a paz sobre o tema, **até que a Receita Federal passou a questionar os programas de participação nos lucros e resultados** das empresas alegando o descumprimento das norma regulamentadoras da referida participação e, como consequência, a incidência da Contribuição Previdenciária sobre as parcelas pagas. O fato é que, **hoje, não se tem um só programa de participação nos lucros ou resultados que passe nos critérios de avaliação da Receita Federal.** (g.n.)

**Desvinculando a PLR do salário**, da mesma forma, o art. 218, §4º da CRFB/1988 marca firme incentivo ao reconhecimento do esforço do trabalhador no atingimento dos objetivos das empresas e, por consequência, ao próprio desenvolvimento econômico e social do País. Vale conferir, *verbis*:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. [...]

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. [...]. (g.n.)

**Promovendo direito dos trabalhadores** e cumprindo o mandamento constitucional, o arcabouço normativo pátrio densificou os dispositivos constitucionais elencados, fazendo, assim, a desejada **aproximação harmonizada entre o capital e o trabalho**.<sup>35</sup> As normas infraconstitucionais, em sintonia com o que determina a CRFB/1988, afastaram a PLR da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como do FGTS, do décimo terceiro salário, do repouso semanal, do adicional de insalubridade ou de periculosidade,<sup>36</sup> dentre outras parcelas salariais.

Evidentemente, o art. 7º, XI, da CRFB/1988 não é fundamentalmente norma destinada a regular a incidência tributária sobre as parcelas pagas aos trabalhadores, mas o próprio direito dos empregados ao recebimento de parte dos lucros ou dos resultados gerados pela sua participação no sucesso da empresa.<sup>37</sup> Entretanto, a não incidência das contribuições previdenciárias por sobre a participação nos lucros ou resultados é um **reflexo** imediato e necessário, **na seara tributária**, de um mandamento constitucional expresso.

Vale recordar que se está diante de um direito social do trabalhador (direito fundamental), portanto, qualquer entendimento que busque restringir o alcance e abrangência da participação nos lucros ou resultados traduz uma ofensa à Constituição que deve e precisa ser afastado. Em outras palavras, é consabido que a boa hermenêutica exige que se interprete direito fundamental de forma extensiva, efetivando, nessa toada, da forma mais abrangente, o valor maior da Carta Constitucional: a dignidade da pessoa humana.

<sup>35</sup> Cf. SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT...*, cit. nota 12.1.2 do artigo 2º.

<sup>36</sup> Cabe verificar que o art. 193, §1º da CLT, expressamente, firma que “o trabalho em condições de periculosidade assegura ao empregado um adicional de 30% (trinta por cento) sobre o salário sem os acréscimos resultantes de gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa”.

<sup>37</sup> Nessa mesma direção, PELÁ, Carlos. *A participação...*, cit. p. 103.

## Natureza jurídica da participação nos lucros e da participação nos resultados

Segundo a Organização Internacional do Trabalho (OIT), na maioria dos países não há obrigatoriedade de participação nos lucros, sendo normalmente concedida por meio de negociação coletiva ou por decisão do conselho de administração das empresas.<sup>38</sup> A propósito, para a OIT, a participação nos lucros “constitui um **método de remuneração**, em virtude do qual um empregador atribui ao seu empregado uma parte das utilidades da empresa, **além dos salários normais**”.<sup>39</sup>

Para Uadi Lammêgo Bulos,<sup>40</sup> a “participação nos lucros” é o “**método remuneratório** que assegura ao beneficiário um percentual da parcela fixada dos lucros obtidos nos empreendimentos econômicos da empresa”. Para Sérgio Pinto Martins,<sup>41</sup> a participação nos lucros é o “pagamento feito pelo

<sup>38</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 289.

<sup>39</sup> Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação...*, cit. p. 280. O Autor, citando Liedo, a entende como “um sistema de remuneração de trabalho, complementar ao salário, dirigido para o contrato de sociedade, segundo o qual, todo trabalhador, **além do salário normal**, participa dos benefícios da empresa em que presta o seu serviço, **sem nenhuma responsabilidade quanto aos prejuízos**”.

<sup>40</sup> Cf. BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 684.

<sup>41</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 291.

empregador ao empregado, em decorrência do contrato de trabalho” a título de “**repartição nos lucros**”, que não se confunde com o pagamento feito aos sócios de uma sociedade pelo resultado positivo obtido pela empresa no final do exercício. Como bem afirma o Autor, o **empregador** que segue assumindo os **riscos de sua atividade econômica**, que não pode ser transferida para o empregado, razão pela qual **apenas o resultado positivo pode ser distribuído**, nunca o negativo.<sup>42</sup>

Como bem observa Amauri Mascaro Nascimento,<sup>43</sup> é possível se distinguir três correntes, na doutrina estrangeira, acerca da natureza jurídica da participação nos lucros: (1) a que a entende como uma forma de “**salário**”;<sup>44</sup> (2) a que a considera um “**contrato de sociedade**”; (3) a que a entende como um “**contrato sui generis**”, uma “figura nova” que representaria uma transição entre o contrato de trabalho e o de sociedade. Expressamente, nos termos da CRFB/1988, fica evidenciado que não se trata de salário; da mesma forma, não diz respeito a contrato de sociedade, porque os trabalhadores, a princípio, não são

---

<sup>42</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 291.

<sup>43</sup> Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação...*, cit. p. 280.

<sup>44</sup> Para Arnaldo Lopes SÜSSEKIND e outros (*Instituições de direito do trabalho*, 16 ed. São Paulo: LTr, 1997, v. 1, p. 450), “a participação nos lucros da empresa constitui **método de remuneração complementar** do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa”. Por isso, entendem os Autores que se trata de “**prestação aleatória de natureza salarial**”. Para eles, a participação nos lucros da empresa é perfeitamente compatível com o contrato de trabalho”. Nesse sentido, se a relação de emprego é configurada pela coexistência dos elementos que a caracterizam, “a participação do empregado nos lucros da empresa não transforma o contrato de trabalho em contrato de sociedade, nem o converte em contrato misto”. A participação, portanto, para os Autores, “nada mais será do que uma condição, imposta pela lei, negociação coletiva ou acordo entre as partes contratantes, **integrantes do próprio contrato de trabalho.**”

proprietários de quotas ou ações da empresa, estão sob a direção e controle do empregador e não assumem os riscos de empreendimento,<sup>45</sup> razão pela qual se está perante um contrato *sui generis*.<sup>46</sup>

Uma vez que **não se trata de remuneração**, o empregador pode estabelecer a participação nos lucros por meio de acordo ou convenção coletiva, sabendo-se que, expirado seu termo, há a necessidade de outras negociações, que novamente podem incluir ou não a PLR nas reivindicações.<sup>47</sup> Para Sérgio Pinto Martins<sup>48</sup> **não** se trata de uma mera **liberalidade** do empregador, **nem** de uma verba de cunho **indenizatório**, porque não existe dano a ser reparado. Quando existe acordo de participação nos lucros, costuma-se chamar o empregado participante de “interessado”.<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> Como afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 298), “a participação nos lucros não se constitui num contrato de sociedade, pois o empregado continua não assumindo os riscos da atividade econômica da empresa, nem normalmente tem qualquer cota ou ação do capital da empresa. A participação nos lucros não implica, portanto, participação nas perdas, nem observância da *affectio societatis*, isto é, a existência de comunhão de direitos e obrigações entre empregado e empregador, de cooperação, visando atender os interesses empresariais do último. Mesmo havendo participação nos lucros em relação aos empregados, o contrato de trabalho continua em vigor, o que mostra que o empregado não passa a ser sócio de seu empregador, a não ser que detenha cotas ou ações em montante suficiente a influir nos destinos da empresa.”

<sup>46</sup> Como afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 299), “o empregado não se torna sócio do empregador, nem fica descaracterizado o contrato de trabalho, evidenciando que a natureza jurídica da participação nos lucros seria uma **forma de transição entre o contrato de trabalho e o contrato de sociedade**, ou seja, seria possível dizer que teria uma natureza mista ou *sui generis*, uma **prestação aleatória, dependente da existência de lucro**.”

<sup>47</sup> Nesse sentido, vale conferir MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 298.

<sup>48</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 297-298.

<sup>49</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 299.

Como bem afirmam Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado,<sup>50</sup> trata-se de prestação aleatória, porque seu valor sofre variações de acordo com os lucros ou resultados conquistados. Além disso, é suplementar ao salário e sua negociação é compulsória,<sup>51</sup> uma vez que é um **direito social do trabalhador**

<sup>50</sup> Cf. FONSECA, Maria Hemília; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; MACHADO, Gustavo Campoli. Participação..., cit. p. 167.

<sup>51</sup> Para Marcelo Mascaro Nascimento (*Participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160), a PLR é uma mera liberalidade, ou seja, “um ato generoso em prol de seus colaboradores”, entretanto, a negociação é procedimento compulsório para as partes, mas o desfecho, não. Nesse sentido, o acordo é opcional, pois os envolvidos não podem ser obrigados a se conciliar. Concordamos com o autor ao destacar que, nos termos do art. 616 da CLT, “os sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva”. Para o Autor, ainda, a Lei 10.101/2000, em seu art. 2º estabelece que a PLR “será” objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, sendo a regência do verbo imperativa, portanto, as partes devem, pelo menos, **necessariamente negociar** o plano de PLR. No mesmo diapasão, entendemos que, em que pese a negociação ser obrigatória, por certo, o empregador não é obrigado a anuir com o plano de PLR, razão pela qual não se pode afirmar categoricamente que o caráter de liberalidade tenha sido afastado in totum. N’outro sentido, para Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (*Participação...*, cit. p. 173), tendo em vista toda a **sistemática constitucional de proteção ao trabalhador, não** parece defensável a **facultatividade da PLR** com base na alegação de que a CRFB/1988 não a teria garantido explicitamente. Para os Autores, a CRFB/1988, ao inserir a PLR dentro do título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, deixou expresso que o instituto em apreço deve ser interpretado como um **direito** e não como expectativa de direito. Nesse compasso, “considerar a PLR uma mera liberalidade à disposição do empresário é desconsiderar a índole constitucional insita nos domínios dos direitos sociais. É relegar à inaplicabilidade instituto tão relevante para promover o equilíbrio na repartição dos ganhos provenientes do modelo econômico juridicamente constituído”. Como ponderam, é bem verdade que a Lei 10.101/2000 deveria estabelecer os parâmetros regulatórios e coercitivos para a sua efetivação nos casos de recusa por parte da empresa na sua



que foi regulamentado por lei. Por fim, seu pagamento ao empregado pode se dar de forma direta, em **espécie**, ou de modo indireto, por meio de **ações** ou **benefícios**.

É preciso não se confundir a participação nos lucros com gratificação. A gratificação (do latim *gratificare*) traduz a ideia de “dar graças”, de reconhecimento, daí a ideia, no Direito do Trabalho, de “pagamento feito por **liberalidade** do empregador”, embora a **habitualidade** possa convertê-lo em remuneração do empregado (obrigação contratual tacitamente ajustada pelo reiterado pagamento), como consagrado na **Súmula 207 do STF**.<sup>52</sup>

Por outro lado, a participação nos lucros não se confunde com os “prêmios”, porque este é outorgado unilateralmente pelo empregador **sem envolver negociação de índole coletiva**, constituindo-se mera **liberalidade**, enquanto a participação nos lucros deve decorrer de acordo ou convenção de natureza coletiva.<sup>53</sup> Aponta Sérgio Pinto Martins, sem tratar de participação nos resultados, que:

a participação nos lucros necessariamente deverá decorrer da existência de lucros, enquanto **o prêmio é proveniente de uma liberalidade** do empregador em razão de um **esforço feito pelo empregado**.<sup>54</sup> (g.n.)

Da mesma forma, sem ainda analisar a participação nos resultados e anteriormente à Reforma Trabalhista, Arnaldo

---

implementação. Assim, “atender-se-ia o caráter finalístico e ordenador do sistema constitucional traçado na Constituição de 1988”. Destarte, não se pode negar a existência, ao menos em certo grau, da liberalidade, tão comum (senão sempre presente) nas negociações bem sucedidas.

<sup>52</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 291-292.

<sup>53</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 292.

<sup>54</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 292. Para o Autor, de forma ainda pouco sistemática, “a participação nos lucros é calculada de acordo com um **porcentual sobre os lucros** e o prêmio normalmente é pago num **valor fixo**”.

Süssekind entende que a participação nos lucros não se confunde com os prêmios arbitrariamente outorgados pelo empregador, uma vez que ela decorre de **imposição legal, convenção** ou de **ajuste contratual**, sendo devida desde que realizada a condição prevista para a geração de direito do empregado.<sup>55-56</sup> Por certo, após a Reforma Trabalhista, a possibilidade de existência de prêmios eventuais e de prêmios não-eventuais e o caráter de “liberalidade” que inexoravelmente existe, em alguma medida, tanto na PLR como nos prêmios, atrai a necessidade de maiores aprofundamentos, que devem ser feitos em outra oportunidade.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> Cf. SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes; *et alii*. *Instituições...*, cit. v. 1, p. 458-459.

<sup>56</sup> Para Alice Monteiro de Barros (*Curso de direito do trabalho*. 3. ed. São Paulo: LTr, 2007, p. 760-761), em doutrina anterior à Reforma Trabalhista, o “prêmio” era modalidade de salário (condicional, “salário-condição”) vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como sua produtividade ou eficiência. O “prêmio”, como afirmava a Autora, aparentemente sem considerar a possibilidade específica do PR ou PPR, mas tão somente do PL ou PPL, “não se confunde com a participação nos lucros, uma vez que sua causa não é a percepção de lucros pela empresa, mas o cumprimento, pelo empregado, de uma condição predeterminada”. Para a Autora, os “prêmios” não se confundem com a “gratificação”, cujas causas dependem, sobretudo, de fatos ou acontecimentos objetivos e externos à vontade do empregado, enquanto os “prêmios” têm como causa o aumento da produção ou a eficiência individual do trabalhador. Para a Autora, “já o prêmio liberalidade não integra a remuneração do empregado, pois é concedido esporadicamente”. Ressalte-se que o comentário da saudosa Professora é de 2007, anterior, portanto, à última Reforma Trabalhista.

<sup>57</sup> Cabe verificar que a MP 905/2019 introduziu o art. 5º-A na Lei 10.101/2000, consolidando uma disciplina mais clara para a questão dos “prêmios”:  
Art. 5º-A. “São válidos os prêmios de que tratam os § 2º e § 4º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1943, e a alínea “z” do § 9º do art. 28 desta Lei, independentemente da forma de seu pagamento e do meio utilizado para a sua fixação, inclusive por ato unilateral do empregador, ajuste deste com o **empregado** ou **grupo de empregados**, bem como por

A participação nos lucros ou resultados tem uma vocação coletiva e pressupõe uma determinação e atuação coletiva do conjunto de trabalhadores (não se destinando, porém, necessariamente, a todos). A própria Lei 10.101/2000 reitera o **caráter coletivo** da participação nos lucros ou resultados, uma vez que estabelece que a parcela será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão paritária (de índole coletiva), convenção ou acordo coletivo, que deverão ter regras claras quanto à fixação dos direitos, como mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Nessa toada, a participação nos lucros ou resultados difere das demais prestações, porque sua concessão não se vincula à prestação individual dos serviços, mas, é vocacionado a contemplar e refletir o resultado conquistado pelo todo, o que demonstra sua **característica associativa**.<sup>58</sup> Por isso, como bem afirma Maurício Godinho Delgado, “não sendo salário, a verba participatória pode deixar de ser paga nos exercícios negativos apresentados pela empresa”.<sup>59</sup>

---

norma coletiva, inclusive quando pagos por fundações e associações, desde que sejam observados os seguintes requisitos:

I - Sejam pagos, exclusivamente, a empregados, de forma individual ou coletiva;

II - Decorram de **desempenho superior ao ordinariamente esperado, avaliado** discricionariamente pelo empregador, desde que o **desempenho ordinário tenha sido previamente definido**;

III - O pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores seja limitado a **quatro vezes no mesmo ano civil** e, no máximo, de **um no mesmo trimestre civil**;

IV - As regras para a percepção do prêmio devem ser **estabelecidas previamente ao pagamento**; e

V - As regras que disciplinam o pagamento do prêmio devem permanecer **arquivadas** por qualquer meio, pelo prazo de seis anos, contado da data de pagamento.” (g.n.)

<sup>58</sup> Nesse sentido, CATHARINO, José Martins. *Tratado jurídico do salário*. São Paulo: LTr, 1994, p. 287.

<sup>59</sup> Cf. DELGADO, Maurício Godinho. *Curso...*, cit. p. 862.



## Participação nos lucros, participação nos resultados ou participação na gestão da empresa

O conceito de “lucro” diz respeito ao resultado da atividade econômica do empreendimento, possuindo natureza econômica. O lucro existe, portanto, quando há sobra do exercício da atividade econômica por parte da empresa. A CRFB/1988, porém, fala em participação nos lucros **ou** participação nos resultados. Portanto, uma questão merece ser elucidada: a ideia de “participação nos lucros” é diferente da de “participação nos resultados”? Por certo, essas são **ideias diferentes**.

Para José Afonso da Silva,<sup>60</sup> os “resultados” consistem na “equação positiva ou negativa entre todos os ganhos e perdas (operacionais e não-operacionais) da empresa no exercício. Para o Autor, neles entram, por exemplo, a correção monetária e a reavaliação de bens. O “lucro bruto”, por outro giro, “é a diferença entre a receita líquida e custos de produção dos bens e serviços da empresa”; o “lucro líquido” é isso mais ganhos líquidos eventuais menos provisões, doações, fundos etc.”.<sup>61</sup>

O “resultado”, genericamente, traduz o produto de uma operação; a consequência de uma atividade. Na acepção contábil, o “resultado” expressa a conclusão a que se chega ao final do exercício da empresa. Por certo, por não

<sup>60</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. *Comentário...*, cit. p. 194.

<sup>61</sup> Nesse sentido, SILVA, José Afonso da. *Comentário...*, cit. p. 194.

ser sócio e, portanto, por não assumir o risco do empreendimento, o trabalhador não deve participar do resultado negativo da empresa.<sup>62</sup>

A “receita bruta” e a “receita líquida”, nos termos do Decreto n° 9.580, de 22 de novembro de 2018, vêm assim disciplinadas:

Art. 208. A receita bruta compreende:

I – O produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – O preço da prestação de serviços em geral;

III – O resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – As receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do *caput*.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I – Devoluções e vendas canceladas;

II – Descontos concedidos incondicionalmente;

III – Tributos sobre ela incidentes; e

IV – Valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n° 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta **não** se incluem os **tributos não cumulativos** cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 3º Na receita bruta incluem-se os **tributos** sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput**

---

<sup>62</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 294.

do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 , das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º ). (g.n.)

O Decreto 9.580/2018, apresenta, ainda, os seguintes conceitos de lucro:

Art. 289. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, *caput*).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deverá discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º).

Art. 290. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a **receita líquida**, de que trata o § 1º do art. 208, e o **custo dos bens e dos serviços vendidos**, de que trata a Subseção III desta Seção (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, *caput*, inciso II).

Art. 259. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º , e art. 67, *caput*, inciso XI ; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). (g.n.)

Indubitavelmente, a Lei 10.101/2000 não conceituou o que se deve entender por lucro ou por resultado, razão pela

qual, dentro de limites razoáveis, pode/deve vir prevista no acordo ou na convenção celebrada. A CRFB/1988, ao certo, se refere, pelo menos a princípio, ao “lucro líquido”, ou seja, ao lucro existente após deduzidas todas as despesas da receita obtida pela empresa, e não ao “lucro bruto” (decorrente da diferença entre o valor de compra da mercadoria ou serviço, sem a dedução das despesas operacionais da empresa).<sup>63</sup>

Com relação à “participação nos resultados”, pelo menos a princípio, este não se confunde com o “**faturamento**”, nem com a “**receita operacional**” da empresa, porque “resultado” diz respeito, pelo menos à luz da normatização federal, a uma diferença entre receitas e despesas.<sup>64</sup> Entretanto, a expressão “resultados” é **dúbia** e, na disciplina normativa do Imposto de Renda, aparece como **termo genérico** em pelo menos 176 ocasiões. É comum a afirmativa no sentido de que lucros ou prejuízos seriam **espécies** do **gênero** “resultado”, que, portanto, poderia ser positivo ou negativo. É esse o significado adotado diversas vezes pelo próprio legislador ordinário (como na Lei n. 6.404/1976).<sup>65</sup>

Por certo, a ideia constitucional de “resultados” expressa no art. 7º, XI, da CRFB/1988 é distinta de “lucros”, razão pela qual parece mesmo indicar uma forma de participação do trabalhador no “resultado” positivo obtido pela empresa independentemente de haver ela obtido lucro ou não.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> Nesse mesmo sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 293.

<sup>64</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 294.

<sup>65</sup> Nesse sentido, FONSECA, Maria Hemília; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; MACHADO, Gustavo Campoli. *Participação...*, cit. p. 168.

<sup>66</sup> Nesse sentido, Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 294) verifica que a “participação nos resultados” pode ser utilizada para aferir a participação em “**instituições de beneficência, associações recreativas, sindicatos, hospitais** etc., de maneira a que o trabalhador tenha uma participação financeira sobre a produtividade que alcançou para a referida empresa”. Como ilustra Maria Hemília Fonseca,



Como bem afirma Sérgio Pinto Martins,<sup>67</sup> “a lei não tratou do conceito de lucro, que continua **indeterminado**”. Da mesma forma, para o Autor, os “resultados” podem ser compreendidos “como o **atingimento de metas** pela empresa, os decorrentes da **melhoria da produtividade, qualidade, lucratividade** ou **programas de metas**, de **redução de custos**”.<sup>68</sup>

Enfim, pelo menos em tese, existe uma **diferença** entre a participação nos lucros e a participação nos resultados. A participação nos lucros refere-se ao direito dos funcionários

---

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação..., cit. p. 168), devem ter direito similar à participação os professores e funcionários de escolas constituídas no modelo de empresa ou de entidades sem fins lucrativos. No primeiro caso, a participação seria sobre o lucro; no segundo, sobre o resultado. Para os Autores, “essa é uma interpretação sistemática do texto constitucional, visto que não é coerente reconhecer que o Constituinte tivesse por finalidade prejudicar os trabalhadores dessas entidades destituídas de caráter lucrativo”.

A propósito, buscando disciplinar uma “participação nos resultados”, o art. 2º da Lei 10.101/2000, alterado pela MP 905/2019 ficou com a seguinte redação:

“Art. 2º. [...] § 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:  
I - A pessoa física;

II - A **entidade sem fins lucrativos** que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênera ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Redação dada pela MP no 905/2019)” (g.n.)

<sup>67</sup> Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 300.

<sup>68</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 300.

a **parte do resultado econômico** das receitas da atividade-fim da empresa, após a dedução dos custos e despesas operacionais, sejam elas fixas ou variáveis. Já a participação nos resultados refere-se ao direito dos funcionários a **parte do resultado econômico** caso sejam atingidas **metas organizacionais**,<sup>69</sup> tais como metas de vendas, redução do número de devoluções de mercadorias etc.<sup>70</sup>

<sup>69</sup> Nesse sentido, como afirma Sérgio Amad Costa (*A prática das novas relações trabalhistas. Por uma empresa moderna*. São Paulo: Atlas, 1997, *passim*), é imprescindível estabelecer a existência de lucro como condicionante financeira para a distribuição da quantia aos profissionais caso atinjam as metas (participação nos lucros), porém, caso se busque a **redução de prejuízos**, por exemplo, então se poderá traçar tal intenção como meta (participação nos resultados).

<sup>70</sup> Para Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação..., cit. p. 168-169), o lucro é fruto típico da combinação entre o capital e o trabalho, mas não é o único proveito advindo dessa relação; outros podem dela derivar, como, por exemplo, o **ganho na alienação de uma empresa**. Dessa venda, parte do preço pago pode decorrer da expectativa de lucros futuros. Todavia, no caso de o adquirente ser também uma pessoa jurídica e incorporar a empresa objeto da alienação, terá a possibilidade de premeditadamente reverter o valor pago a maior como prejuízo na operação de integração e, assim, anular todo o lucro futuro sobre o qual incidiria a participação dos trabalhadores. Dessa forma, pode-se entender um conceito adequado para “resultado” correspondente a todos os ganhos obtidos pelo capitalista além dos lucros, inclusive aqueles obtidos na alienação do próprio empreendimento.

Vale verificar, nesse sentido, da mesma forma, um interessante julgado do TST (Recurso de Revista – RR 1652004720065010341. TST. Acórdão da 2ª Turma. 23/10/2015): “**Ementa:** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. Dá-se provimento a agravo de instrumento quando configurada no recurso de revista a hipótese da alínea c do art. 896 da CLT. Agravo provido. RECURSO DE REVISTA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. O deferimento das diferenças relativas à participação nos lucros e resultados encontra-se fundamentado no termo de acordo coletivo firmado entre a recorrente (CSN) e a Comissão de Empregados (CRE), o qual previa o pagamento aos empregados da reclamada de 10% do dividendo do exercício social. Entretanto, conforme exposto pelo juízo a quo, a reclamada destinou parte do seu

Dentre os motivos que se pode apontar para a implantação de um programa de participação nos lucros ou de participação nos resultados está o **incentivo aos colaboradores** que os institutos proporcionam, sobretudo porque os trabalhadores tendem a se comprometer cada vez mais com os objetivos da empresa.

Usualmente, usa-se a sigla **PPR** para traduzir um “Programa de participação nos resultados”, cujo objetivo é premiar os colaboradores pelo atingimento de **metas pré-estabelecidas**. O PPR está atrelado a **metas e objetivos concretos**, não se relacionando, necessariamente, ao lucro da empresa, portanto, se a empresa tiver prejuízo, mas se as metas forem atingidas, os interessados (trabalhadores) deverão receber a parcela definida pelo programa.<sup>71</sup>

---

lucro líquido dos exercícios de 1997, 1998 e 1999 à conta de reserva de lucros, e, em 2001, reincorporou tais quantias aos dividendos, para em seguida dividi-los entre os seus acionistas, assim como juros sobre capital próprio, sem, contudo, fazer incidir a participação nos lucros e resultados. Desse modo, ante a presente exposição fática, resta correta a determinação do pagamento de diferenças da Participação nos Lucros e Resultados relativa aos anos de 1997, 1998 e 1999, pois, se a reclamada não houvesse destinado parte do lucro desses exercícios para a reserva de capital, é indubitável que o percentual de 10% incidiria, também, sobre esses valores. Recurso de revista conhecido e provido.”

<sup>71</sup> Como já firmado pelo CARF em diversas decisões (processos de nº 13864.000490/2010-14; 13864.000491/2010-51; 13864.000492/2010-03; 13864.000493/2010-40; 13864.000494/2010-94; 13864.000497/2010-28; 13864.000498/2010-72 da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 13 de março de 2013), as metas para pagamento da PPR não precisam estar, necessariamente, vinculadas à obtenção de lucro pela empresa. É possível que elas estejam atreladas, por exemplo, à avaliação da **produtividade**. Nesse sentido, reconheceu o CARF que **a empresa pode distribuir resultados mesmo não havendo lucro**. Nesse compasso, a meta pactuada pode não ser o alcance de lucro, mas, por exemplo, o aumento de produtividade. No processo nº 13864.720081/2011-19 (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de 12 de agosto de 2014), o CARF, quanto à necessária existência de lucro, reconheceu incidentalmente a possibilidade de fixação de metas independentemente do lucro nos PPR.

Tal como um plano genérico de PLR, o PPR deve contribuir para que as **metas** definidas no planejamento da empresa sejam alcançadas. Portanto, a escolha entre um programa ou outro depende do que a empresa definiu como estratégia e, obviamente, daquilo que foi estipulado em seu **orçamento**.<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Tendo em vista que um PPR (baseado na existência de resultados atingidos, sem contemplar a ocorrência de lucros) pode ter características distintas de um PLR lastreado na existência de lucros, parece claro que é possível a **cumulação e existência concomitante** desses **dois planos** em uma mesma empresa.

A propósito, acerca da possibilidade de cumulação de dois planos de PLR, como afirma Carlos Pelá (A participação..., cit. p. 96), “alguns julgados não admitem a concomitância de convenções coletivas” (CARF:Acórdão n. 9202-005.211. Rel. Ana Paula Fernandes, 5 de julho de 2017). Entretanto, mais recentemente, como aponta o Autor, a jurisprudência vem aceitando a possibilidade de coexistência de dois acordos sobre PLR, um decorrente da **convenção coletiva** e outro derivado de instrumento formatado com a **comissão de empregados**. Confirmando o que afirma o Autor, vale conferir o recente voto proferido [CARF: Processo n° 16327.720071/2018-17. Recurso Voluntário Acórdão n° 2201-005.314 – 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 6 de agosto de 2019. Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. Interessado FAZENDA NACIONAL]: [...] Voto vencedor do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim: “[...]. Conforme exposto pela RECORRENTE, a DRJ entendeu estar superada a questão envolvendo a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR lastreados em instrumentos coletivos distintos (Convenções e Acordos), **não havendo obrigatoriedade de compensação entre eles**, conforme fl. 1156. Transcrevo abaixo trecho do acórdão da DRJ: ‘Em vista disto, penso que não há, de fato, uma obrigatoriedade, seja pela Lei n° 10.101/00, seja pelas convenções e acordos coletivos no sentido da compensação. Há, isto sim, uma possibilidade, isto é, um permissivo para que o contribuinte, se assim o desejar, o faça. Seria diferente se a convenção coletiva determinasse, em relação a uma, algumas ou todas as parcelas previstas, a compensação, como uma obrigação do contribuinte. Neste caso, havendo a violação da determinação, mais uma irregularidade haveria na PLR do contribuinte. No entanto, penso que este contexto não representa violação à Lei n° 10.101/00 e, dessa forma, não acrescenta nova causa de irregularidade ao PLR do sujeito passivo’. Ou seja, já se encontra superada a questão envolvendo a possibilidade de concomitância de pagamentos a título de PLR mediante CCT e Acordo Próprio. [...]” (g.n.)

No que diz respeito à participação dos trabalhadores na gestão da empresa, as controvérsias doutrinárias ainda são variadas e o dispositivo constitucional (art. 7º, XI) ainda não foi densificado. Para Uadi Lammêgo Bulos, cogestão é a “mera participação de **trabalhadores externos à empresa**, por intermédio de delegados, comissões ou representações”, sendo típica do capitalista. Por outro giro, a autogestão ocorre quando os “trabalhadores estão inseridos na empresa”.<sup>73</sup> Como bem afirma Paul Singer,<sup>74</sup> a autogestão exige um esforço adicional dos trabalhadores que, além de cumprir as tarefas a seu cargo, devem se preocupar com os problemas gerais da empresa. Entretanto, como bem afirma o Autor, esse **esforço adicional** produz, em geral, **ótimos resultados**, sobretudo “quando se trata de envidar mais esforços para cumprir um prazo, eliminar defeitos de um produto ou para atingir algum outro objetivo que todos desejam”. Como bem pontua o Autor, o fato de todos ficarem a par do que está em jogo contribui para a “**cooperação inteligente**”.

O texto constitucional, porém, como bem afirma José Afonso da Silva,<sup>75</sup> “reconhece que **os trabalhadores são elementos exteriores à empresa**, como mera força de trabalho adquirida por salário.” Nesse compasso, a “participação na gestão” constitucionalmente firmada não configura “autogestão”,<sup>76</sup> mas uma espécie de “cogestão”, embora não

---

<sup>73</sup> Cf. BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso...*, cit. p. 684. Para o Autor, porém, de forma pouco precisa, a “autogestão” diz respeito a uma “instituição própria do socialismo, que detém o controle da atividade econômica e dos meios de produção.”

<sup>74</sup> Cf. SINGER, Paul. *Introdução...*, cit. p. 19.

<sup>75</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. *Comentário...* cit. p. 193.

<sup>76</sup> Para José Afonso da Silva (*Comentário...*, cit. p. 194), a eleição, em assembleia de acionistas, de um ou dois trabalhadores para integrar a diretoria não traduz a ideia de participação de trabalhadores na gestão da empresa, porque o eleito é representante dos acionistas. Da mesma forma, a escolha de um ou dois membros da diretoria, dentre os trabalhadores da empresa, por eleição destes também não corresponde ao

se possa duvidar da sua potencialidade como instituto de estímulo à “cooperação inteligente” e de incentivo à produtividade e aos resultados.

Enfim, tanto a participação nos lucros ou resultados, como a participação na gestão da empresa correlacionam-se com o fim da ordem econômica de assegurar a todos “existência digna”, conforme os ditames da justiça social, sendo, ambas, direitos sociais do trabalhador que carecem de densificação por normas infraconstitucionais.<sup>77</sup>

O art. 7º, XI, da CRFB/1988, registra expressamente que a participação na gestão da empresa é um **direito “excepcional”** dos trabalhadores urbanos e rurais, nos termos que vierem a ser definidos na **lei**. Isso significa que cabe à **lei ordinária** qualificar as **hipóteses concretas** que deverão ser tidas como excepcionais. Como afirma Uadi Lammêgo Bulos,<sup>78</sup> a ausência de densificação da questão no texto constitucional é “desanimadora” porque, de um lado, o constituinte remete a disciplina da matéria a uma suposta normatização ulterior e, por outro, o legislador infraconstitucional se demitiu de seu dever específico de legislar sobre o assunto, que tem relevante alcance social, na medida em que a Lei no 10.101/2000 não definiu quais seriam esses casos excepcionais.

---

instituto constitucionalmente previsto, porque a participação na gestão da empresa apenas ocorre quando a **coletividade trabalhadora**, por si ou por uma comissão, fazendo parte ou não dos órgãos diretivos, disponha de algum poder de codecisão ou, pelo menos, de controle.

<sup>77</sup> Nesse sentido, SILVA, José Afonso da. *Comentário...*, cit. p. 193-194.

<sup>78</sup> Cf. BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso...*, cit. p. 684.

## A exclusão da base de cálculo do salário contribuição dos valores pagos a título de PLR

As contribuições previdenciárias são exações devidas pelo empregador, empresa e entidades a ela equiparadas, que recaem sobre a folha de salários e sobre os rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, ao trabalhador. Confira-se a CRFB/1988, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]. (g.n.)

Nos termos do art. 201 da CRFB/1988, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais no 20/1998 e no 103/2019, os **ganhos habituais** do empregado serão incorporados ao **salário** para fins de contribuição previdenciária, *verbis*:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: [...] (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 11. Os **ganhos habituais do empregado**, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (g.n.)

O art. 7º, XI, da CRFB/1988 alçou a participação nos lucros ou nos resultados à condição de **direito social do trabalhador** e a **desvinculou da remuneração** do trabalhador. Da mesma forma, no art. 201, § 11, a CRFB/1988 deixou marcado que a contribuição previdenciária apenas incide sobre os **ganhos habituais do empregado**. Por estar constitucionalmente excluída da remuneração do empregado, foi a própria CRFB/1988 que, ao demarcar a competência tributária para a incidência da contribuição previdenciária, afastou a possibilidade de o tributo recair sobre a participação nos lucros ou resultados.

**Ao legislador não foi, portanto, outorgada competência** para fazer incidir a contribuição previdenciária por sobre a parcela atinente à participação nos lucros ou resultados (que não é ganho habitual, por não ser remuneração). Trata-se, assim, de uma zona de “não-competência” constitucional, ou seja, de uma **faixa afastada do poder de tributar outorgado constitucionalmente ao legislador**.

Para Carlos Pelá,<sup>79</sup> a CRFB/1988, ao desvincular da remuneração os valores pagos em decorrência da distri-

---

<sup>79</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 106.



buição de lucros ou resultados introduz uma imunidade sobre esses valores. Como bem afirma o Autor, a limitação para aplicação imediata do direito contido no art. 7º, XI, da CRFB/1988 (objeto, inclusive, de decisão do STF, como visto) se refere diretamente aos **direitos de participação, não à desvinculação da remuneração**, que vem expressa no texto constitucional e é pressuposto da participação.

Como bem elucida o Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF,<sup>80</sup> o órgão julgador administrativo federal **reconhece amplamente a imunidade** prevista no art. 7º, XI, da CRFB/1988, mas, em algumas decisões, promove uma confusão de conceitos, fazendo referência à “isenção”. Embora reconhecendo a imunidade, o CARF tem vários julgados onde entende que a norma de imunidade tem (também) **eficácia limitada**, estando, portanto, condicionada por regras infraconstitucionais, que, assim, podem impor condições para sua observância. Tem razão Carlos Pelá ao afirmar que esse vem sendo um grande equívoco do órgão julgador.<sup>81</sup> Para o Autor, se assim fosse, a norma constitucional seria de “eficácia contida” e não de “eficácia limitada”, porque admitiria limitação por norma infraconstitucional.

O art. 7, XI, da CRFB/1988, expressamente, atribui ao trabalhador o direito à participação nos lucros ou resultados, “conforme definido em lei”. Portanto, a lei, de forma óbvia, deve **definir** a ideia de participação nos lucros ou resultados e dar os contornos do instituto, mas a CRFB/1988 não determina que a norma seja promulgada para limitar imunidade tributária alguma. O dispositivo constitucional não determina que lei deva ser promulgada para limitar a ideia de que a participação deva ser desvinculada da remuneração.

---

<sup>80</sup> Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 478-527.

<sup>81</sup> Cf. PELÁ, Carlos. *A participação...*, cit. p. 106.

Na realidade, com maior rigor, a CRFB/1988 firma a competência tributária para o legislador instituir contribuição previdenciária por sobre ganhos habituais do empregado e estabelece, expressamente, que a participação nos lucros ou resultados não compõe a remuneração do trabalhador. Portanto, obviamente, não é atribuído poder de tributar ao legislador federal por sobre a participação nos lucros ou resultados. A CRFB/1988 não abre margem para a lei disciplinar isenção alguma, porque o próprio texto constitucional definiu a faixa de incidência tributária da contribuição previdenciária ou a zona de “não-competência” tributária, ou ainda, como prefere Carlos Pelá,<sup>82</sup> a imunidade.

Em síntese, é a própria CRFB/1988 que, exaustivamente, afasta a incidência da contribuição previdenciária por sobre a participação nos lucros ou resultados não deixando poder tributário algum para o legislador infraconstitucional firmar isenção. Nessa seara, de forma evidente, a norma constitucional que demarca a competência tributária se aplica plena e imediatamente (ou, como prefere Carlos Pelá,<sup>83</sup> pode-se afirmar que a norma constitucional que porta a imunidade tributária tem eficácia plena).

De fato, a questão da tributação da participação nos lucros ou resultados tem assento constitucional e não pode a “não-competência tributária” ser remodelada (ou distorcida) por normas infraconstitucionais. Nas palavras de Carlos Pelá, que merecem ser repetidas:<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 106.

<sup>83</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 106-107. Como firma o Autor, “as imunidades são inscritas na própria Constituição e não podem ser limitadas”. Ademais, como também afirma, “qualquer disciplina a respeito das imunidades, que imponham condição ao seu exercício, devem ser previstas em lei complementar, não lei ordinária, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar o caso da imunidade das entidades de assistência social”.

<sup>84</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 109.

Descabe, portanto, tratar a participação nos lucros ou resultados como uma isenção, concedida pela lei de custeio da previdência social, pois constitucionalmente a União não tem competência para alcançar os fatos descritos.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 confirmou, em seu art. 22, I, que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, deve incidir sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, correlacionado a base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários ao **salário de contribuição** dos segurados empregados e trabalhadores avulsos (art. 28). Vale conferir:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - **vinte por cento** sobre o **total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os **ganhos habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. [...]. (g.n.)

O art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8212/1991, de forma expressa, reconheceu que a **PLR não pode integrar a base de**

## **cálculo para fins de incidência da contribuição social** sobre a folha de salários:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...] § 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* [...]. (g.n.)

A referida não incidência foi reiterada pelo próprio STF, no julgamento do Tema n. 20 de Repercussão Geral (Alcance da expressão “folha de salários”, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações – *leading case* RE 565160).<sup>85</sup> Nessa ocasião, a Ministra Carmen Lúcia trouxe em seu voto a **necessidade de se retirar as parcelas indenizatórias da base de cálculo do tributo**, além das que expressamente vêm excluídas na enumeração do § 9º do art. 28 da Lei 8212/1991. Vale aqui reproduzir trecho do voto da Ministra:

Nesse sentido, ao deferir a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.659 (Relator o Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 8.5.1998), o Plenário deste Supremo Tribunal seguiu, por unanimidade, o voto do Relator no sentido de que **as parcelas de caráter indenizatório não integram a definição de salário**, nem a incorporação a ele determinada pela norma originária do art. 201, § 4º, da Constituição da República: “Por outro lado, no tocante à segunda parte do parágrafo em causa (‘bem como as parcelas

<sup>85</sup> Voto da Min. Carmen Lúcia, no RE 565.160, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017.

denominadas **indenizatórias** pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 28’), é também relevante, com maior razão de ser – e isso porque **as verdadeiras indenizações, por sua natureza, não integram o salário em sentido técnico nem a incorporação a ele determinada pelo § 4º do artigo 201 da Constituição**, e as falsas (com que as informações justificam a constitucionalidade do preceito) não serão indenizações –, a fundamentação jurídica da arguição de sua inconstitucionalidade, não cabendo igualmente aqui interpretação conforme à Constituição, pois **é manifesto que o dispositivo quer alcançar todas as indenizações** (‘pagas ou creditadas a qualquer título’), exceto as que expressamente vêm excluídas na enumeração do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212 na sua redação original ou alterada.” (g.n.)

Pelo exposto, imperativo asseverar que a participação nos lucros ou resultados é **prestação derivada do contrato de trabalho**, porém, em completa **desconexão com seus aspectos contraprestacionais**, por expressa previsão constitucional e legal. Vale notar que a participação nos lucros ou resultados paga ao empregado é **desvinculada da remuneração, não a substituindo ou complementando**. Ademais, sequer lhe é aplicado o **princípio da habitualidade**, consoante determina o art. 20 da Lei nº 9.711/1998, *verbis*:

Art. 20. A participação nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, na forma de lei específica, **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo previdenciário, não se lhe aplicando o**

princípio da habitualidade, desde que o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a esse título não se realize em periodicidade inferior a um semestre.

Parágrafo único. A periodicidade semestral mínima referida no *caput* **poderá ser alterada pelo Poder Executivo**, até 31 de dezembro de 1998, em função de **eventuais impactos nas receitas previdenciárias**. (g.n.)

Enfim, sendo **completamente desvinculada da remuneração**, a participação nos lucros ou resultados é **instituto distinto da verba salarial**.<sup>86</sup> Trata-se de verba desprovida de natureza salarial, portanto, é inafastável a conclusão de que os pagamentos feitos sob esse título não compõem a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias porque não constituem remuneração do trabalhador, o que inexoravelmente repele a incidência dos tributos e encargos que oneram o denominado salário-contribuição.

Obviamente, não basta tão somente invocar o termo “participação nos lucros ou resultados” para que se possa caracterizar a desoneração tributária legalmente e constitucionalmente fundamentada, porque todo o **procedimento instituído pela norma deve ser observado**, sob pena de se desnaturar o instituto e atrair a incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, vale conferir a decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça:

[...] 5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a **observância**

<sup>86</sup> Como afirma José Eduardo Duarte Saad (*CLT...*, cit. p. 730), “a participação nos lucros ou nos resultados não tem natureza salarial e não serve de base a quaisquer encargos trabalhistas ou previdenciários”.

**de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000**, vale dizer, **comissão** escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação “**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.

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

7. O acórdão recorrido foi expresso em afirmar que não houve negociação coletiva entre empresa e empregados, que deixaram de cumprir as regras do art. 2º da Lei 10.101/2000. Incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros. (REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011) (g.n.)

O CARF corrobora esse entendimento, reconhecendo a necessidade de se verificar o cumprimento dos requisitos legais para a configuração da PLR, deixando gizado que **não basta a mera denominação** que a empregadora atribuir à verba para se caracterizar a natureza do montante creditado ao empregado:<sup>87</sup>

[...] [n]ão é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in*

---

<sup>87</sup> CAREF. Processo nº 14485.000315/2007-41, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de agosto de 2009, DRJ-SÃO PAULO/SP.

*casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. **Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte.** E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n° 794/1994 e reedições, c/c Lei n° 10.101/2000 [...]. (g.n.)

Por isso, é necessário destacar as possíveis modalidades de elaboração de acordos para pagamentos de valores a título de PLR, observados os termos do art. 2° da Lei 10.101/2000, quais sejam: (I) **comissão paritária** escolhida pelas partes e,<sup>88</sup> (II) **convenção ou acordo coletivo de trabalho.**

Na hipótese de comissão paritária, o dispositivo vinha exigindo a **participação de representante do sindicato** da categoria. A doutrina, porém, criticava a necessidade de participação do sindicato, reclamando a atualização da legislação, uma vez que a exigência não se coaduna com a dinâmica das relações de trabalho atuais, que pedem maior discricionariedade para o empregador negociar diretamente com empregados essas questões.<sup>89</sup>

A Medida Provisória n. 905, de 12 de novembro de 2019, buscou resolver o problema, determinando, em seu art. 2°, “I”, que a PLR deve ser objeto de **negociação entre a**

---

<sup>88</sup> Diferente de comissões como a Comissão Interna de Prevenção de Acidentes de Trabalho (CIPA), nos programas de participação nos lucros ou resultados, os participantes **não têm estabilidade**. Durante a negociação, por certo, os representantes dos trabalhadores, para entabular o acordo, devem ter **acesso a informações** para que seja possível que contribuam com as metas da empresa.

<sup>89</sup> Nesse sentido, dentre outros, DUARTE, Adauto. *Relações do trabalho – presente e futuro – competitividade, geração de emprego e renda*. São Paulo: LTR, 2017, *passim*.



**empresa e seus empregados**, podendo ser feita por “**comissão paritária escolhida pelas partes**”. Cabe ressaltar que parte da doutrina e da jurisprudência já entendia que a não participação dos sindicatos, em qualquer das modalidades, não invalidava o acordo.

A legislação anterior reclamava a participação do sindicato como parte da relação, seja como representante dos trabalhadores, seja como participante da comissão paritária,<sup>90</sup> entretanto, mesmo antes da MP 905/2019,<sup>91</sup> vale repisar, parte da doutrina e da jurisprudência pátria já entendia que a não participação dessas entidades, em qualquer das modalidades, não deveria invalidar o acordo.<sup>92</sup> Por certo, a MP 905/2019 colocou uma pedra por sobre a questão, afastando a exigência e consolidando um entendimento mais conforme ao instituto e capaz de proporcionar maior eficácia ao mandamento constitucional.

Com o advento da Reforma Trabalhista, veiculada pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, foi conferida a condição de “hipersuficiente” àqueles empregados com **nível superior** e que percebam **salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social**, sendo legítimas as estipulações das partes interessadas não contrárias à legislação. Vale conferir o que aponta a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) - Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943:

Art. 444. As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes

<sup>90</sup> Por isso, antes da MP 905/2019, em homenagem à segurança jurídica, não há como se negar que sempre foi recomendável que, em caso de formação de comissão, o representante sindical tivesse assento.

<sup>91</sup> A propósito, a MP 905, pelo menos até 27/11/2019, já havia recebido 1.930 propostas de emendas parlamentares, dos mais variados Deputados Federais, dos mais variados partidos políticos.

<sup>92</sup> Nesse mesmo sentido, dentre outros, SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT...*, cit. p. 730 (nota 15.1) do artigo 457.

interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o *caput* deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a **mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos**, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

Art. 611-A (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017). A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: [...] IX - remuneração por produtividade, incluídas as gorjetas percebidas pelo empregado, e remuneração por desempenho individual; [...] XIV - prêmios de incentivo em bens ou serviços, eventualmente concedidos em programas de incentivo; XV - **participação nos lucros ou resultados** da empresa. (g.n.)

Agradando ou não, reforçou-se a ideia de “contrato” de trabalho e a possibilidade de “livre estipulação” entre empregado e empregador para os considerados “hipersuficientes”.<sup>93</sup>

<sup>93</sup> A propósito, assim dispõe o art. 48 da MP 905/2019:

Art. 48. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º. [...]”

§ 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada **diretamente com o empregado** de que trata o parágrafo único do art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.” (g.n.)

Assim, nesses casos, resta claro que cabem às partes a estipulação das verbas a título de PLR, desvinculada do salário, **sem a necessidade de intervenção sindical.**

A Lei 10.101/2000 exige para todas as formas de pactuação, a delimitação de critérios objetivos para a participação, bem como regras consubstanciadas, especialmente: (i) na observância de **índices de produtividade, qualidade ou lucratividade** da empresa e (ii) nos **programas de metas, resultados e prazos** acordados previamente. A lei, por outro giro, não prevê de forma peremptória e exaustiva os parâmetros válidos para a instituição de um programa de PLR, limitando-se a exigir regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos de participação, nos termos do art. 2º, § 1º. Confira-se, *verbis*:

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 paritária** escolhida pelas partes; (redação dada pela MP 905/2019)<sup>94</sup>

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:

---

<sup>94</sup> **Texto anterior à MP 905/2019:** Art. 2º. “[...] I - Comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (revogado pela MP 905/2019); [...]”

I – Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II – Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. [...]. (g.n.)

A indicação dos **índices de produtividade, qualidade, lucratividade** ou dos **programas de metas, resultados e prazos** são parâmetros válidos que são elencados pela lei para a fixação do direito (exemplificativamente trazidos),<sup>95</sup> embora a própria norma admita que **outros parâmetros** possam ser adotados.<sup>96</sup>

Constata-se que as normas que regulam a PLR estabelecem, para sua devida configuração, critérios e limites, os quais não são olvidados pelo Judiciário nem pelos julgadores administrativos. A não observância dos requisitos acarreta, em geral, a caracterização da verba como remuneratória, de sorte

---

<sup>95</sup> Nesse sentido, Acórdão nº 9202-002.826, 2ª Turma do CSRF, Relator Elias Sampaio Freire, data da sessão: 25-03-2014; Acórdão nº 9202-003.105, 2ª Turma do CSRF, Relatora Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira, data da sessão: 29-07-2014; Acórdão nº 2301-003-732, 3ª Câmara, 1ª Turma ordinária, Relator Adriano Gonzales Silvério, data da sessão 11/09/2014.

<sup>96</sup> Como bem afirma Júnia Roberta Gouveia Sampaio (Contribuições previdenciárias e os programas de participação nos lucros e resultados – PLR. *In*. MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 295-310, p. 306), “no entanto, o que se percebe é que as autoridades fiscais tem se utilizado eventual ausência dos critérios exemplificativos previstos no art. 2º, § 1º da Lei n 10.101/2000 (tais como programas de metas, índices de produtividade, qualidade) para motivar a desconsideração dos planos de PLR. Como já exposto, **os critérios estabelecidos pela lei não são normas prescritivas**. Em outras palavras, os critérios para fixação dos direitos de participação na empresa devem ser fixados soberanamente entre as partes, podendo ser adotados outros critérios que não aqueles mencionados na lei.” (g.n.)

a integrar o salário contribuição.<sup>97</sup> Tem-se, portanto, que os aludidos critérios são determinantes para que se possa aferir os efeitos jurídicos dos pagamentos.

Entretanto, a lei não firma critérios ou requisitos firmes e densificados, entregando às partes contratantes, a toda evidência, uma margem de livre estipulação.<sup>98</sup> Essa é a arquitetura legal e adequada para o instituto. A norma abre **margem de liberdade para pactuação entre empregado e empregador** no que diz respeito à PLR, fazendo isso em homenagem à própria natureza dos institutos. Exatamente porque aqui se está diante de verbas não remuneratórias é que **o dirigismo estatal deve mesmo ser contido**. Nessa seara, o “furor regulatório” precisa mesmo ser freado. A participação nos lucros ou resultados adentra no mundo da empresa, penetra naquilo que existe de essencial ao universo empresarial. Não faria mesmo sentido o Estado interferir, nessa seara, disciplinando relações estranhas ao “salário”, como se estivesse nos domínios usuais e próprios do direito do trabalho.

Se, prestigiando a **livre estipulação** entre as partes nessa matéria, a norma não fixa critérios e requisitos densificados, não faz sentido a criação de normas pelo julgador,

---

<sup>97</sup> Para Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação..., cit. p. 174), requisitos como **lealdade, criatividade, espírito de equipe não podem ser utilizados como parâmetros** para a elaboração do plano, pois somente criariam mais controvérsias a respeito do instituto.

<sup>98</sup> Para Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 293), “a participação nos lucros induz um **sistema de flexibilização de direitos**, pois o próprio art. 621 da CLT permite que seja estabelecida por **acordo ou convenção coletiva**, que proporciona melhor adaptação às peculiaridades de cada empresa”. Na realidade, pode-se afirmar, com maior precisão, que a participação nos lucros exsurge como um “**direito novo**”, “extramuros” do Direito do Trabalho (além da remuneração), com características necessariamente mais flexíveis, e, por isso, pode/deve ser firmado por acordo/convenção coletiva e precisa se adaptar as peculiaridades de cada empresa.

restringindo as margens de livre estipulação. Entendimento nesse sentido traduz abuso de poder (ultrapassagem do poder outorgado ao julgador), bem como atentado contra o espírito da própria lei e merece repulsa.

Vale, ainda, ressaltar que, nos termos do art. 5º da Lei 10.101/2000, a participação nos lucros ou resultados, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, deve observar, também, as **diretrizes específicas** que forem fixadas pelo **Poder Executivo**. Nesse compasso, cabe ao Poder Executivo das pessoas políticas editar decreto densificando critérios específicos para a formatação de planos de participação em lucros ou resultados nas empresas estatais, definindo, por exemplo, padrões para fixação de objetivos e metas claros para sua aferição etc.<sup>99</sup> Obviamente, tudo isso em conformidade com a CRFB/1988 e com o que vem disposto na Lei (nacional) 10.101/2000.

Por outro giro, como visto, a CRFB/1988 firma uma faixa de “não-incidência” das contribuições previdenciárias por sobre a participação nos lucros ou resultados (ou imunidade, como preferem alguns). Nesse compasso, a RFB, diante de um acordo de PLR, deve provar e demonstrar que os valores pagos não correspondem a lucros ou resultados, se assim entender. Entretanto, como percebe Carlos Pelá,<sup>100</sup> usualmente, “a Receita Federal não cuida destas provas”, mas fica apegada ao “descumprimento de formalidade prevista na lei que regula direitos e deveres entre partes privadas para negar eficácia à norma constitucional”, limitando-se a fixar “regras arbitrárias, carregadas de subjetividade, e não previstas em qualquer ato normativo para limitar a imunidade prevista”.

Nesse sentido, a mera falta de registro na entidade sindical, por exemplo, não tem o condão de modificar a natureza

---

<sup>99</sup> Em consonância com o disposto no art. 5º da Lei 10.101/2000, vale conferir o **Decreto do Estado de São Paulo n. 59.598, de 16 de outubro de 2013**.

<sup>100</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 110.

jurídica dos valores pagos. Por isso, a RFB não pode/deve se apegar à formalidade para tentar transformar aquilo que não é alcançado pela tributação em matéria tributável, distorcendo as normas constitucionais de competência tributária, criando, na realidade, uma hipótese de incidência sem lastro constitucional. Ao contrário, se for o caso, **o Fisco deve demonstrar exaustivamente que a parcela paga não corresponde a lucros ou resultados** e que está substituindo o salário. Nas palavras de Carlos Pelá:<sup>101</sup>

Contudo, a falta de participação do sindicato não modifica a natureza dos valores pagos se não ficar demonstrado que não correspondem a lucros ou resultados e que substituem o salário. Esta demonstração jamais é feita pela Receita Federal, que se apega apenas na formalidade da falta de participação do Sindicato para transmudar, como num passe de mágica, o que é imune em matéria tributável. Mais uma vez, eventual falta de participação do Sindicato na negociação poderá resultar em demandas por parte dos empregados contra seus empregadores, caso se sintam lesados pela fixação de direitos e deveres sem a participação dos seus representantes. Mas jamais poderá mudar o alcance da norma imunizante.

Enfim, diante da não-competência das pessoas políticas para fazer incidir a contribuição previdenciária por sobre a participação nos lucros ou resultados, o legislador infraconstitucional não tem o poder de transformar um fato imune a incidência em fato gerador de tributos. Nesse compasso, a tributação apenas pode ocorrer quando o Fisco puder demonstrar e provar que os valores não correspondem a lucros ou resultados e que são utilizados como substitutivos do salário.

---

<sup>101</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 111.

Não pode a Receita Federal se valer de juízos subjetivos e arbitrários, sem base normativa, para atrair a tributação de fatos não sujeitos constitucionalmente ao tributo.<sup>102</sup> A lei de que trata o art. 7º, XI, da CRFB/1988 foi esculpida para a proteção dos trabalhadores, portanto, reclama norma que densifique o instituto da participação nos lucros ou resultados; a lei que o dispositivo constitucional pede que seja elaborada não é regra tributária, mas norma de proteção do trabalhador (e não do Fisco). A norma constitucional, como bem afirma Carlos Pelá,<sup>103</sup> “não foi concebida para favorecer o Estado, nem para facilitar a imposição da visão dos fiscais sobre os direitos dos contribuintes”.

---

<sup>102</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 113.

<sup>103</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 114.



## As controvérsias acerca da data de assinatura dos acordos de PLR

O ponto nevrálgico da controvérsia está na interpretação dos critérios legais de validade do acordo, especificamente, no que tange ao momento de sua feitura, visto que a inobservância de determinados pressupostos pode **acarretar a incidência das contribuições previdenciárias** sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros.

As normas trabalhistas fixam elementos destinados a aferir a validade de acordos que visam a promover o incentivo à produtividade dos empregados. Em face de uma **estrutura voltada à materialização dos direitos trabalhistas**, os diplomas legais elencados colocam, como pilar, a **proteção coletiva das garantias dos trabalhadores**, as quais abrangem o direito à participação nos lucros ou resultados.

A PLR comumente decorre de acordos coletivos e convenções coletivas de trabalho celebrados entre trabalhadores e empregadores, cumprindo salientar que a Lei 10.101/2000 exige que os acordos observem os critérios dispostos no já citado art. 2º, que não firma (e nem deveria firmar) balizas mais rígidas, em homenagem à **liberdade contratual própria e necessária** para a fixação da participação em lucros ou resultados. Mais uma vez é preciso frisar que, nessa seara, se está em uma *zona gris* entre o que se pode considerar “salário” e aquilo que representa “ganho relativo à atuação”

com certo matiz empresarial”. Exatamente por isso, a PLR diz respeito a uma parcela que não tem cunho remuneratório.

Entretanto, não é pouco usual a tentativa do Fisco de desclassificar a natureza da verba, sobretudo sob a alegação de que requisitos formais foram descumpridos.<sup>104</sup> Um dos pontos usualmente apontados pela Administração Fiscal é o que firma, como aspecto indispensável, a **necessidade de assinatura dos acordos antes do exercício de apuração** a que se referem.

Em razão de uma série bilionária de autuações fiscais, alguns conselheiros do CARF tentaram, de forma absurdamente equivocada, consolidar uma posição. Na realidade, tentaram “legislar” e demarcar um requisito não determinado pela Lei 10.101/2000, dissonante com a natureza do instituto e contrário ao espírito da CRFB/1988. Nesse sentido, foi proposto, mas votado e rejeitado, em sessão ocorrida em 3 de setembro de 2019, a proposição de enunciado de Súmula n° 35, pelo CARF, com o seguinte teor:<sup>105</sup>

Proposição de Súmula 35 do CARF: As regras para percepção da Participação nos Lucros e Resultados – PLR, de que trata a Lei n° 10.101/2000, devem ser estabelecidas em acordo assinado anteriormente ao início do período de apuração. (g.n.)

O absurdo é patente, sobretudo quando se percebe que o tribunal administrativo, que cuida de matéria tributária (frise-se), tentou estabelecer normas de viés “privatístico” (do

<sup>104</sup> Obviamente, como bem afirma Maurício Godinho Delgado (*Curso...*, cit. p. 863), “o ônus da prova relativa à fraude” é sempre de quem questiona o acordo de participação nos lucros ou resultados, “em face da presunção não salarial decorrente do designativo eleito”.

<sup>105</sup> Cf. VALOR ECONÔMICO. *Contribuintes conseguem barrar no CARF súmulas sobre ágio e PLR*. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/6420103/contribuintes-conseguem-barrar-no-carf-sumulas-sobre-agio-e-plr>>. Acesso em 27 dez. 2019.

âmbito do Direito Privado). Com o perdão da expressão, e com todas as vênias, parece mesmo se estar diante de um caso no qual se pretende que o “cachorro abane o rabo, e não o inverso”! Afinal, **o Direito Tributário é um direito de superposição**, que colhe do Direito Privado conceitos e institutos para definir suas hipóteses de incidência. Ofende ao princípio da legalidade e, sobretudo, ao bom senso, imaginar julgadores administrativos com vestes de legislador do Direito Privado! Nenhum dispositivo constitucional outorgou à Administração Fiscal o poder de editar leis cíveis, razão pela qual a ofensa à legalidade seria patente.

Acontece que, ainda que não tenha subsistido esse posicionamento, a discussão da questão provocou insegurança nos contribuintes, uma vez que ficou evidenciada a divisão de entendimentos no órgão administrativo. É notório o impacto nocivo que essas autuações podem causar na folha de pagamentos de diversos empregadores brasileiros, especialmente no âmbito das instituições financeiras, tendo em vista sua dinâmica de funcionamento e a amplitude de suas transações.

É sabido e consabido que a Lei 10.101/2000 veio para densificar o art. 7º, XI, da CRFB/88, que determina que são direitos dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, nos termos que forem definidos na lei. Nesse compasso, a legislação de regência introduziu a PLR no ordenamento jurídico brasileiro com fito de **aproximar e integrar o capital ao trabalho**, nos termos expressos do art. 1º da Lei 10.101/2000, que vale conferir:

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

Nesse viés, além de pontuar requisitos inexistentes em lei, o entendimento do Fisco, que merece ser duramente combatido, acaba **contrariando e frustrando o objetivo fundamental do diploma normativo**. A propósito, como afirma Sérgio Pinto Martins,<sup>106</sup> é preciso considerar “a interpretação teleológica da norma e também histórica dos debates constituintes”, uma vez que “a viabilidade da concessão da participação nos lucros dependeria de sua desvinculação da remuneração”. Nesse compasso, pode-se mesmo dizer que **o entendimento administrativo ofende a própria CRFB/1988**, na medida em que termina frustrando, por vias indiretas, um direito dos trabalhadores constitucionalmente previsto.

A propósito, é ressaltada a importância do elemento teleológico na interpretação, portanto, o entendimento que ofende ao elemento finalístico atenta contra a norma e precisa ser afastado. O Direito, como afirma Carlos Maximiliano<sup>107</sup> é uma ciência primariamente normativa ou finalística, e por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. Como afirma o homenageado doutrinador, “o hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática”. Por essa razão, a norma deverá ser interpretada de modo a melhor corresponder àquela finalidade e assegurar plenamente a tutela de interesses para a qual foi redigida. Como bem assinala Francesco Ferrara,<sup>108</sup> “a interpretação da lei é, de fato, essencialmente teleológica”. Por isso, como ensina Miguel Reale,<sup>109</sup> interpretar uma lei pressupõe compreendê-la na

---

<sup>106</sup> Nesse sentido, MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito...*, cit. p. 295.

<sup>107</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 151-152.

<sup>108</sup> Cf. FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987, p. 170.

<sup>109</sup> Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 285.

plenitude de seus fins sociais, de modo a, assim, poder-se determinar o sentido de cada um de seus dispositivos.<sup>110</sup> Enfim, o fim, necessariamente, deve inspirar o dispositivo legal.<sup>111</sup>

A aprovação do projeto de Súmula mencionado, além de contrariar a Lei 10.101/2000 e, por vias oblíquas, ofender ao mandamento constitucional, assentaria uma tese que não é uniforme nem no Judiciário e nem na esfera administrativa, como reconheceu o próprio CARF no Acórdão nº 9202-006.674.<sup>112</sup>

Na ausência de expressa previsão legal, a imposição de restrições aos empregadores (contribuintes) e empregados que pretendem celebrar participação nos lucros ou resultados é descabida e merece repulsa, sobretudo porque contraria a própria finalidade da Lei 10.101/2000. Nesse sentido, pode-se afirmar que sequer os conceitos abertos e indeterminados presentes na Lei 10.101/2000 autorizam o entendimento restritivo criado pelo Fisco.

---

<sup>110</sup> Como afirma Heinrich Beisse (Interpretação. Tradução Ruy Barbosa Nogueira e Gerd Rothmann do verbete *Auslegung*, do *Handwörterbuch de Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*. In. *Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Sousa*. Org. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 40), o elemento teleológico da interpretação visa apanhar a função de cada dispositivo legal dentro da estrutura da ordem jurídica, em seu relacionamento com as demais partes da ordem jurídica, e “esta tarefa domina todas as fases da interpretação e da integração.”

<sup>111</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica...*, cit. p. 152.

<sup>112</sup> “Com estas considerações, logo se conclui que a matéria em questão, longe de comportar a conclusão no sentido de que estar-se-ia tratando de tese superada, ainda é objeto de grandes discussões, de sorte que não há que se falar em aplicação do § 10, do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente à época da interposição do Recurso Especial da Fazenda Nacional.”



## O questionável posicionamento adotado pelo CARF

O ponto fulcral, que merece detida análise, cinge-se ao momento reputado correto para a celebração do acordo de PLR, sob a ótica do conselho administrativo.

O órgão tem asseverado, em algumas ocasiões, que a fixação das metas deve ocorrer **anteriormente ao período de apuração da PLR**, mais especificamente, no início do ano-calendário, não obstante a ausência de previsão na Lei 10.101/2000 nesse sentido. O fundamento para tanto seria, segundo o CARF, a necessidade de o empregado conhecer previamente as regras que nortearão a PLR para que, no decorrer do exercício, possa envidar esforços para atingi-las, razão pela qual não se poderia admitir que os beneficiários conhecessem o programa de participação no curso ou no final do exercício, sob pena de inviabilizar a essência do instituto. Confira-se:<sup>113</sup>

[...] Embora os critérios e condições para que o empregado faça jus ao recebimento da verba tenham sido postos na norma a título exemplificativo, entendo que decorre do texto legal a impres-

---

<sup>113</sup> CARF Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário n° 151.071, Acórdão n°. 2401-01.502, julgado em 01-12-2010.

cindibilidade da fixação dos requisitos necessários à fruição do benefício trabalhista, os quais, diga-se de passagem, devem ter sido previamente estipulados. Não consigo visualizar as regras sendo fixadas durante o transcurso do jogo. **Para que os trabalhadores se sintam motivados a atingir os objetivos que lhe trariam o direito à participação nos resultados da empresa, sem dúvida, é necessário que, durante o período aquisitivo, os mesmos tivessem pleno conhecimento de todas as condições impostas. Não fosse assim, os empregados não teriam como aferir se estariam alcançando os objetivos que lhe dariam direito à PLR.** A lógica intrínseca ao sistema de pagamento da PLR exige que os seus beneficiários conheçam as regras que presidem o processo e, assim, possam contribuir com seu esforço para o atingimento das condições findas no ajuste com o patrão visando à participação nos lucros. (g.n.)

Destaque-se que referida orientação já foi adotada mais de uma vez pelo Conselho Administrativo, valendo citar, ainda, o seguinte julgado:<sup>114</sup>

[...] A meu ver, o pagamento a título de PLR, cujo acordo não é firmado antes do período de apuração do lucro ou resultado se transforma em um simples bônus, cujo pagamento se dá de forma incondicionada, uma vez que não houve qualquer estímulo ao trabalhador em buscar melhores resultados.

De igual forma, entendo que submeter o direito ou não de participação no resultado à avaliação de su-

---

<sup>114</sup> CARE Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário n.º. 149.829. Acórdão n.º. 2402-01.079, julgado em 17/08/2010.



perior, no caso do atingimento de metas individuais, revela uma grande subjetividade que não é compatível com a lei que exige regras claras e objetivas.

[...] A meu ver, o pagamento de participação nos lucros efetuado pela empresa não atendeu às disposições da Lei nº 10.101/2000 e como tal deve integrar o salário de contribuição. (g.n.)

Foi com lastro em posicionamentos similares que se esboçou uma linha de entendimento equivocada, que culminou com a proposta de enunciado de Súmula n. 35, que buscava consolidar o posicionamento do CARE. Consoante essa visão, a celebração do acordo sobre PLR deveria ocorrer anteriormente ao exercício no qual as metas são pactuadas.

Neste ponto, impende destacar que uma súmula administrativa visa, primordialmente, registrar interpretação pacífica de um tribunal sobre determinado tema. No caso do CARE, com o advento da Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, setenta e oito (78) das cento e sete (107) súmulas por ele editadas adquiriram o status de orientação obrigatória para a administração tributária federal. Na ocasião, ressaltou-se que as súmulas visam “exercer o controle da legalidade dos atos administrativos tributários, contribuir para reduzir os litígios judiciais e administrativos e otimizar a capacidade de julgamento.”

A despeito da importância assumida pelos enunciados de súmula no contexto brasileiro, a questão submetida (e rejeitada) à apreciação da cúpula da administração tributária federal ainda é objeto de controvérsia. Na realidade, como se observa no recente Acórdão nº 2201-005.314, no qual figura como recorrente o Banco Santander S.A., foi elucidado posicionamento em conformidade com a tese aqui defendida. Verifique-se:<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> CARE Segunda Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo nº 16327.720071/2018-17, Acórdão nº. 2201-005.314, julgado em 06-08-2019.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO **A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR.** Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. [...] (g.n.)

De fato, trata-se de **matéria fática**, de “questão de fato”, que **depende da investigação do caso concreto**. Nessa toada, não faz sentido travar a realidade em um enunciado, desconsiderando a variedade de situações que o mundo dos fatos oferece. A propósito, o argumento utilizado se lastreia em verdadeiras pressuposições psicológicas: a de que os trabalhadores não se sentem motivados quando não sabem de antemão o que podem ganhar! E isso não é necessariamente verdade! Isso não pode ser sequer deduzido pelo julgador distante da realidade do ambiente de trabalho.

Ao contrário, a relação de confiança que se pode estabelecer entre patrão e empregado é que pode ser um fator crucial nessa seara e que merece ser incentivado. Imagine-se que a ausência de uma prévia fixação de metas pode mesmo contribuir para que a **interação capital e trabalho** seja maximizada, de uma forma sadia e conforme ao que almeja a norma constitucional e a Lei 10.101/2000. Afinal, entre sócios de uma sociedade deve existir *affectio societatis*; entre patrões e empregados que compartilham lucros, deve existir, no mínimo, uma **relação de confiança**. A introdução de uma “dose” de risco pode mesmo levar todo o corpo de empregados a se sentir real partícipe do processo. Por isso, claramente, trata-se a PLR de uma verba sem natureza remuneratória.

Enfim, nada existe de antijurídico e que mereça ser afastado; existe tão somente uma pressuposição de matiz psicológico, que não deve mesmo ser apreciada por um tribunal administrativo. A propósito, ao CARF cabe analisar questões tributárias e não dar os contornos de um instituto que deve ser esboçado em outros planos (no Direito Privado). Mais do que isso, **a proposta constitucional do PLR não merece ser burocratizada e travada por requisitos que não favoreçam a implementação do direito do trabalhador**, mas que, sobretudo, o dificultam e o desincentivam.

Em outro julgado, o CARF bem mostrou o entendimento mais consonante com a finalidade da Lei 10.101/2000, *verbis*:<sup>116</sup>

[A] distribuição, sim, deve ser precedida de acordo entre as partes, e como já mencionado jamais poderá ser fixada unilateralmente, mas nada na Lei impede que alcançado o lucro, seja posteriormente sua distribuição negociada entre os beneficiados e a fonte pagadora. Ao menos para nós, é perfeitamente viável que a negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, em outras palavras, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro. [...]. (g.n.)

O julgado acima prima pela precisão e adequação à realidade. Realmente, não faz sentido ser a PLR fixada unilateralmente; da mesma forma, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro. Nesse compasso, ocorrido, por exemplo, um lucro significativo, **nada pode obstar o pleito dos empregados de participação** e, da mesma forma, razoável e conforme ao

---

<sup>116</sup> CARF. Segunda Seção de Julgamento, 4ª Turma, 2ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário nº 160.087, julgado em 22-02-2010.

espírito da lei seria **incentivar o empregador a atende-los**. O entendimento esposado por alguns membros do CARF, como se pode vislumbrar, enfraquece a possibilidade de alcance do objetivo da norma constitucional.

No que concerne ao aspecto temporal do estabelecimento de metas e conteúdo dos acordos celebrados entre empregadores e trabalhadores, em momento algum a CRFB/88 ou mesmo a legislação pertinente determinaram que o acordo deva ser celebrado antes do exercício no qual deverão ser atingidas as metas pactuadas. Esse entendimento briga com a realidade e contraria a finalidade do instituto.

É consabido que a negociação *inter pars* (entre o empregador e trabalhadores) pode ocorrer antes da assinatura do pacto, de sorte que é plenamente plausível que os empregados conheçam e cumpram os “critérios objetivos para a fixação dos direitos substantivos constantes do acordo” durante o período de negociação. Nesse viés, **é razoável admitir que a convenção seja firmada antes do pagamento** e não antes do início do exercício no qual devam ser atingidas as metas pactuadas, uma vez que, em qualquer tempo antes da efetivação da prestação, seria factível - e até provável - que os empregados compreendam quais esforços devam ser despendidos para alcançar as metas pactuadas.

Obviamente, como firmado no voto vencedor do julgamento do CARF supracitado, é necessária a avaliação “caso a caso”. Não se está aqui afirmando que, sempre, um acordo ou convenção assinado dias antes do pagamento, ou ainda, logo após o pagamento, seja apto a cumprir o espírito da lei. Porém, **tampouco o legislador determinou quão prévia deva ser a pactuação formal.**

Ainda que prevalecesse o entendimento adotado pelo órgão administrativo, a fragilidade do argumento utilizado é clara na medida em que não se poderia negar ao emprega-

dor o direito de provar<sup>117</sup> que os trabalhadores **já possuíam ciência das condições do acordo** durante o período de negociação. Em tal hipótese, seria teratológico não reconhecer a natureza de participação nos lucros quanto às verbas creditadas. Enfim, é evidente que o elemento temporal não desvirtua a real natureza jurídica do instituto da PLR, sobretudo se considerado o contexto em que a realidade da celebração se situa.

A PLR exsurge como inequívoco incentivo à produtividade e, pela ótica do empregador, é possível mensurar os impactos financeiros e gerenciais a serem suportados, bem como aferir a existência de esforço adicional. Entretanto, o período de negociação, muitas vezes, tende a se alongar por meses, haja vista a complexidade própria do embate entre os interesses patronais e os empregatícios.

Há de se aventar, ainda, a possibilidade de o representante sindical discordar da proposta de acordo e, por essa razão, recusar o arquivamento do instrumento do acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores.<sup>118</sup> Nesse caso, o contribuinte estaria de mãos atadas, frente a uma situação alheia a sua vontade e sem instrumentos ágeis e concretos, que lhe dessem guarida,<sup>119</sup> considerando que o Tribunal Superior do Trabalho, tem aceitado o entendimento de que, em caso de

---

<sup>117</sup> Insta salientar que o mesmo órgão administrativo julgador permitiu que o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo fosse o “último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados”, se a empresa comprovasse “que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos.” (CARF, 2ª Seção de Julgamento 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recurso voluntário nº 999.999, acórdão nº 2301-003.477, julgado em 18 de abril de 2013).

<sup>118</sup> A propósito, assim determina a Lei 10.101/2000, em seu art. 2º, §2º: “O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”.

<sup>119</sup> Nesse sentido, SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT...*, cit. p. 254.

impasse na negociação dos lucros, não seria essa controvérsia objeto de dissídio coletivo.<sup>120</sup>

Afinal, quem seria prejudicado com esses obstáculos à celebração de PLR? A resposta é clara: o **trabalhador** que, tutelado pela CRFB/1988, correria o risco de ver seu direito esvaziado.

Ressalte-se que, em homenagem ao princípio da razoabilidade, a exigência adequada a respeito do momento de celebração do acordo **só poderia se referir à inviabilidade de pactuação dos programas de metas, resultados e prazos, posteriormente ao pagamento**. A perspectiva ora posta coaduna com a teleologia da norma, na medida em que sua edição ocorreu com vistas a possibilitar a participação dos trabalhadores nos ganhos do empreendimento como forma de política remuneratória (e não o contrário).

Questiona-se, deste modo, o posicionamento adotado por algumas turmas do CARF e pela Segunda Turma da Câmara Superior, que atribuem interpretação “limitadora” à Lei 10.101/2000, violando, afinal, as previsões legais e constitucionais pertinentes ao instituto da PRL.

---

<sup>120</sup> Segundo o entendimento do TST, as celeumas que se instauem em decorrência da negociação sobre os acordos de PLR não podem ser objeto de dissídio. O órgão julgador entende que o impasse deve ser dirimido pelas próprias partes, consoante a melhor interpretação da lei em comento. PROCESSO Nº TST-ED-RO-5902-33.2016.5.15.0000, número no TRT de Origem: DCG-5902/2016-0000-15; Órgão Julicante: Seção Especializada em Dissídios Coletivos; Rel. Min. Kátia Magalhães Arruda; Sessão de julgamento em 13/08/2018, publicado em 24/08/2018.

## Os limites de um juízo de razoabilidade por parte dos julgadores

Como já afirmado, o Fisco vem firmando **restrições inexistentes na lei, frustrando o objetivo fulcral do diploma**, no intuito de **atrair a incidência da contribuição previdenciária**. O equivocado entendimento administrativo, da mesma forma, ofende a própria CRFB/1988, na medida em que fere, por vias transversas, direito fundamental dos trabalhadores. A interpretação por vezes dada **ofende ao elemento finalístico da norma** e, por isso, deve ser afastada. Em outras palavras, na ausência de expressa previsão legal, a imposição de restrições (burocratizantes e ilógicas) aos empregadores (contribuintes) é descabida porque contraria a finalidade da lei e, antes de tudo, prejudica a realização de um direito constitucional fundamental e **inibe o uso do instituto em prejuízo dos próprios trabalhadores**.

Como a Lei 10.101/2000, não determina(va) o momento do ajuste, é sempre **necessário investigar o caso concreto** para que se possa aferir se efetivamente o acordo celebrado pode ser considerado PLR (na forma modelada pela CRFB/1988). Não cabe falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando, por exemplo, os instrumentos foram celebrados posteriormente ao início da vigência. A validade e eficácia do acordo de PLR reclama a verificação da “questão de fato”, portanto, exige a **investigação do caso concreto**.

Em momento algum, cumpre gizar, a CRFB/1988 ou a lei determinaram que o acordo deva ser celebrado antes do exercício no qual deverão ser atingidas as metas pactuadas. Esse entendimento surge a partir de **considerações de agentes públicos e julgadores distantes da realidade do caso concreto** e, em diversas situações, essa linha de compreensão briga com a realidade e contraria a finalidade do instituto. Toda fundamentação dos julgados se lastreavam em um pretenso “juízo de razoabilidade” acerca do momento de celebração do acordo. Frise-se: **os julgadores tão somente julgavam “desarrazoada” a celebração de acordos em determinados momentos** e, por isso, “desconsideravam o acordo” como PLR, fazendo incidir, por consequência, tributos acompanhados de pesadas penalidades. Em resumo, é um “juízo de razoabilidade” feito por julgadores distantes da realidade que atrai a tributação!

Como marcado pelo Conselheiro Mauro José Silva,<sup>121</sup> diante da **ausência de normas legais expressas**, seria preciso estabelecer **prazos** que passassem pelo “teste da razoabilidade” para que se pudesse verificar os requisitos para caracterização do acordo de PLR e afastar a incidência do tributo. Em outras palavras, é com lastro em um “juízo de razoabilidade” que o julgador administrativo avalia e desconsidera acordos de PLR celebrados nas **margens de livre estipulação** deixadas pelo legislador nacional.

A questão que merece ser elucidada é se um juízo de razoabilidade pode ser exarado nessas situações, ou melhor, quando é possível a desconsideração (pelo julgador) de um acordo ou contrato celebrado dentro das **margens legais de livre estipulação** tão somente com lastro no princípio da razoabilidade.

---

<sup>121</sup> Cf. CAREF n. 2301-003.477, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Sessão de 18/04/2013, Rel. Mauro José da Silva.



Os princípios, como ressabido, têm uma **função positiva** e uma **função negativa**. A partir da função positiva, pode-se constatar que as regras jurídicas são, de alguma forma, aplicações de princípios; operam e dão concreção aos princípios.<sup>122</sup> Exatamente por isso, a interpretação das regras jurídicas é iluminada pelos princípios informadores das mesmas. Por outro lado, tomando sua função negativa, os princípios apenas podem afastar, por causa da sua plasticidade e abstração, situações identificadas em uma “zona de certeza negativa”, isto é, aqueles conteúdos incompatíveis com o seu **núcleo básico de conteúdo**.<sup>123</sup>

Os princípios constitucionais, portanto, têm uma função hermenêutica de conteúdo material para o esclarecimento de sentido de determinadas disposições<sup>124</sup> e fornecem sentido para a interpretação, estabelecendo uma direção estimativa, um sentido axiológico, impondo, por outro giro, limites e conteúdo. Os órgãos julgadores, assim, devem se limitar na emissão de “juízos de juridicidade” com lastro apenas em princípios (que lhe permitam aferir a antijuridicidade ou a ofensa patente a princípios jurídicos), em uma “zona de certeza negativa”. Não lhes é dada a possibilidade de exarar um juízo extrajurídico de oportunidade ou de

<sup>122</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 120.

<sup>123</sup> Na doutrina brasileira, como expõe Romeu Felipe Bacellar Filho (*Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143, 144 e 153) os princípios disponibilizam condições de se excluir conteúdos incompatíveis com as normas constitucionais (conteúdos constitucionalmente impossíveis), bem como de se exigir outros necessários (conteúdos constitucionalmente necessários).

<sup>124</sup> Como afirma Jorge Miranda (*Manual de direito constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1996. t. II: Constituição e inconstitucionalidade, p. 226), *a ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema*.

conveniência,<sup>125</sup> afastando atos ou contratos celebrados dentro das margens discricionárias ou das margens de livre estipulação, mas lhes é admitido tão somente verificar se a atuação atende aos princípios reitores. Na seara privada, entendimento em sentido contrário esvaziaria a ideia de liberdade de pactuação ou a livre iniciativa, entregando um poder incontrolável aos órgãos do Estado.

A invalidade ou a possibilidade de desconsideração de um acordo (ou contrato) ocorrem, muitas vezes, quando se pode detectar a antijuridicidade do ato ou acordo celebrado com relação aos princípios reitores do ordenamento jurídico (como o princípio da razoabilidade), mesmo que não se tenha verificado uma contradição frontal e direta à regra legal expressa.<sup>126</sup> A desconformidade para com esses “vínculos tendenciais” é que se constituem em “vícios de antijuridicidade”, que em essência podem ser, dentre outros, “vícios de desarrazoabilidade” etc.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Como frisa Afonso Queiró (*Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas. Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, v. XLI, p. 8), a lei deixa à Administração Pública um espaço para utilização de critérios de oportunidade e conveniência, mas não os deixa para a função jurisdicional. Na acertada lição de Ernst Forsthoff (*Tratado de derecho administrativo*. Tradução espanhola da 5. ed. alemã. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1958, p. 121-121), a lei deixa para a Administração uma liberdade de ação sem paralelos na atividade jurisdicional. Enquanto o juiz julga de acordo com a norma, a Administração Pública extrai a maior parte de sua atividade, em parte da lei, mas também de sua experiência e juízos próprios.

<sup>126</sup> Desde a CRFB/1988, no Brasil, vem-se esboçando, embora timidamente, um debate em torno da possibilidade de atuação do controle judicial sobre aspectos discricionários do ato administrativo. Nesse sentido, dentre outros, Lúcia Valle Figueiredo (*Controle da administração pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 43), ao analisar a sindicância judicial sobre a “área discricionária”, conclui que o exame judicial deve levar em conta não apenas a lei, mas a Constituição e os princípios do texto constitucional.

<sup>127</sup> Para Héctor Jorge Escola (*Legalidad, eficacia y poder judicial*. Buenos Aires: Depalma, 1997, p. 91), porém, *la existencia de un juicio de valora-*

Traduzindo em miúdos, ao julgador, distante da realidade concreta, apenas cabe emitir “juízos de desarrazoabilidade” em “zona de certeza”, ou seja, quando **dúvidas não restam no sentido de que o ato ou contrato é antijurídico ou deva ser desconsiderado**. Nos domínios do Direito Privado, deve-se homenagear, antes de tudo, a liberdade de estipulação, razão pela qual apenas caberia um juízo de desarrazoabilidade acerca do acordo celebrado por patrões e empregados por parte dos julgadores em uma “zona de certeza” acerca do desatendimento ao princípio da razoabilidade. E esse, claramente, não é o caso.

Enfim, a toda evidência, um “juízo de razoabilidade” que vier a ser emitido pelos julgadores (administrativos ou judiciais) apenas permite a desconsideração de um acordo de PLR celebrado pelas partes (e provoca a incidência dos tributos) quando a pactuação dos programas de metas tenham ocorrido posteriormente ao pagamento. Apenas nessa “faixa de certeza” é que se admite a verificação do julgador calcada em um “juízo de razoabilidade”. A invasão da esfera de “livre estipulação” pelo Estado, nesse compasso, é abusiva, ilógica e, sobretudo, nefasta.

Em síntese, aos órgãos julgadores não é dado emitir juízos de razoabilidade a seu talante, mas tão somente em situações onde ninguém “razoavelmente” duvidaria (“zona de certeza”) que a conduta ou o acordo foram celebrados em flagrante ofensa ao princípio da razoabilidade.

Por outro lado, é preciso recordar que direitos fundamentais exigem otimização, pelo que incumbe ao poder

---

*ción lógico-jurídico no aparece ni tan estricta ni tan clara cuando se trata de la apreciación de vicios en el mérito de un acto administrativo y especialmente en el de uno de sus componentes integrantes: la eficacia. Por esa circunstancia, una parte de la doctrina ha sostenido que los vicios en el mérito no surgen de la existencia de su contradicción con las normas jurídicas aplicables, sino de la trasgresión de principios generales, tales como la buena administración, el interés público y otros parecidos.*

público engendrar o máximo de esforços para sua concretização. A norma constitucional em debate visou favorecer a participação dos trabalhadores nos ganhos do empreendimento, por isso, **o entendimento restritivo é inconstitucional por contrariar o intuito do constituinte de incluir no rol dos direitos fundamentais o direito social do trabalhador à “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”**.

## A MP 905/2019 e a tentativa de colocar um fim às controvérsias

Como visto, em virtude da inexistência de critérios e requisitos legais expressos acerca do momento de celebração válida do acordo de PLR, a inovação restritiva ao direito dos trabalhadores abraçada por alguns julgadores distantes do caso concreto termina por frustrar a finalidade da norma constitucional que marcou a “**participação nos lucros ou resultados**” como **direito fundamental do trabalhador**.

Nesse contexto, a MP 905/2019 veio para jogar luzes por sobre a questão, **densificando a norma constitucional**, para afastar dúvidas acerca da interpretação cabível. Mais do que isso, o texto permite que se extraia uma **interpretação autêntica** acerca do que se pode considerar razoável (ou não) no que diz respeito ao momento de celebração do acordo. Em outras palavras, pondo fim às celeumas, a norma demarca, autenticamente, o que seria ou não razoável na celebração de acordos de PLR.

Cabe frisar que, **independentemente de ser ou não a MP 905/2019 transformada em lei**, o legitimado democrático expressamente demarcou situações que não podem ser consideradas desarrazoadas no que diz respeito ao momento de celebração do acordo. Em outras palavras, a partir do momento que o **legitimado democrático** proclamou expressamente que determinado momento de celebração é razoavelmente possível, não poderia o

juizador (administrativo ou judicial), jamais, emitir um juízo de desarrazoabilidade acerca de determinado acordo celebrado na conformidade do texto legal.

Indubitavelmente, não se poderia nunca afirmar que o acordo firmado nos termos da MP 905/2019 (mesmo que ela não venha a ser transformada em lei), no que diz respeito ao momento de celebração, ofenda ao princípio da razoabilidade. Esse é um juízo afastado da “zona de certeza” acerca da inobservância do princípio da razoabilidade e que, portanto, fica fora das possibilidades de manifestação por parte dos órgãos julgadores, pelo menos enquanto a lei não estabelecer balizas mais firmes para o trato da questão.

A MP 905/2019 permite a celebração de **múltiplos programas de PLR**, declarando serem consideradas previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista, e com antecedência de, no mínimo, 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. Confira-se o art. 48 da MP 905, *verbis*:

Art. 48. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º. [...]”

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

I - **Anteriormente ao pagamento da antecipação**, quando prevista; e

II - Com **antecedência** de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º **macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma**, assim entendidos:

I - Os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e

II - Os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior.

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, **mantêm-se a higidez dos demais pagamentos.**” (g.n.)

A medida provisória veio em boa hora e **buscou garantir maior segurança jurídica aos contribuintes que desejam empreender**, bem como **eliminar as anteriores controvérsias em torno do tema**. A propósito, cumpre lembrar o que dispõe o art. 106, I, do Código Tributário Nacional – Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), que determina que **a lei deve ser aplicada a ato ou fato pretérito**,<sup>128</sup> em qualquer caso, quando seja expressamente **interpretativa**.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - Em qualquer caso, quando seja **expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - Tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) Quando **deixe de defini-lo como infração**;

b) Quando **deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

---

<sup>128</sup> Como bem afirma Leandro Paulsen (*Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 859), “assim, prescinde de que a lei que se diga interpretativa revogue ou dê tratamento mais benéfico a penalidades preveja, ela própria, a sua aplicação retroativa”.

c) Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (g.n.)

A MP 905/2019 coloca uma pedra na controvérsia e afasta as autuações porventura lavradas pelo Fisco, na medida em que **densifica a CRFB/1988 e corrige posicionamentos antijurídicos anteriores**. Antes de tudo, a MP 905/2019 afasta juízos de razoabilidade por parte de julgadores, na medida em que firma, a toda evidência, que é razoável o entendimento no sentido de que o momento de celebração do acordo deve tão somente anteceder ao pagamento da participação nos lucros ou resultados.

Não pode, por exemplo, o julgador, a partir da publicação da MP 905/2019 (seja ela convertida em lei, ou não), considerar desarrazoado o momento de celebração do acordo (anterior ao pagamento) e, por isso, desqualificar o contrato celebrado e desconsiderar a verba avençada como PLR a seu talante. Foi o próprio legislador e legitimado democrático que, para todos os fins, assinalou que apenas a celebração após o pagamento pode ser considerada desarrazoada. Não pode o julgador, por exemplo, entender, agora, que o momento da celebração (admitido pela MP 905/2019) não é “razoável”. Seja ou não convertida em lei, não mais se admite juízos arbitrários de razoabilidade nesse sentido.

O art. 48 da MP 905/2019, nesse compasso, é **expressamente interpretativo** na medida em que supre um vazio de entendimentos que gerava controvérsias.<sup>129</sup> A propósito, o

---

<sup>129</sup> Como bem afirma José Eduardo Soares de Melo (*Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 235), “considerando sua existência no mundo jurídico, de longa data já se verberou que lei interpretativa é ou pode ser entendida como correção da lei interpretada, pelo menos no sentido de sua **complementação**, porque terá **reconhecido que a lei interpretada carecia de esclarecimento** por ser **omissa** ou **obscura**, ou **confusa**.”



dispositivo é interpretativo porque trabalha um conceito do Direito Privado, que tão somente é coletado e recepcionado pelo Direito Tributário. A norma, na verdade, densifica o art. 7º, XI, da CRFB/1988 e ajusta o conceito de PLR e não trata diretamente de Direito Tributário. Os efeitos tributários, obviamente, são meramente reflexos.

A lei é expressamente interpretativa, porque, “claramente”, veio para interpretar outra e para densificar a CRFB/1988.<sup>130</sup> É certo que, por sua própria natureza e essência, a lei inova. A norma, no caso, é interpretativa porque **esclarece uma situação que sempre existiu** daquela forma, mas que **carecia de uma consagração legal que trouxesse segurança jurídica**.<sup>131</sup> Distantes dos casos concretos, alguns julgadores criavam juízos acerca de “aspectos psicológicos” dos trabalhadores, prejudicando a aplicação do instituto. Os debates e comissões que antecederam a promulgação da MP 905/2019 bem serviram para esclarecer a realidade e deixar claro que não se deve desqualificar o instituto da participação nos lucros ou resultados por suposições ilógicas acerca do “momento de celebração”.

---

<sup>130</sup> Como ensina Leandro Paulsen (*Direito...*, cit. p. 860), as leis interpretativas são leis novas e a **retroatividade é meramente aparente**, pois **somente subsiste o preceito supostamente retroativo** se a interpretação que lhe der a nova lei **coincidir com a interpretação que lhe cabe ser dada pelos órgãos julgadores**.

<sup>131</sup> Como afirma Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 670), “expressamente interpretativa” **não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais**, na ementa ou no contexto. **Basta** que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes **defina o sentido e aclare as dúvidas**. No mesmo sentido, afirma Sérgio Feltrin Corrêa (Comentários aos artigos 96 a 112. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código tributário nacional comentado*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 515-573, p. 554): “Conclui-se do disposto no inciso I que, em qualquer caso, pode-se aplicar a lei a ato ou fato pretérito, se ela detiver a condição de expressamente interpretativa, de tanto não se podendo, porém, extrair deva necessariamente constar do corpo da lei nova essa formal declaração.”

Foi a própria MP 905/2019 que mostrou expressamente que o juízo do Fisco e de alguns julgadores do CARF quanto ao momento de celebração do acordo e a desconsideração da PLR não eram (razoavelmente) adequados. A contradição lógica é patente: é a luz de um juízo de razoabilidade que o Fisco se posiciona acerca do momento da celebração. Nesse sentido é que a norma afastou a “presunção de desarrazoabilidade” abraçada pela Administração e consagrou legitimamente o que se pode/deve ser considerado razoável. Mesmo que a MP 905/2019 não seja convertida em lei, o juízo de desarrazoabilidade do Fisco firmado de forma abusiva, apriorístico e genérico, se dissolveu! Nesse sentido, a norma é mesmo expressamente interpretativa e afasta a possibilidade de juízos arbitrários.<sup>132</sup>

A MP 905/2019 dissolve um juízo apriorístico e equivocado acerca de um instituto do Direito Privado que vinha sendo mal formulado por órgãos do Fisco, que ultrapassavam, claramente, o poder a eles outorgado. A propósito, **não cabe ao Fisco e nem ao CARF formatar institutos do Direito Privado**, mas tão somente afastar efeitos tributários reflexos em situações de flagrante desarrazoabilidade. O que a norma faz, em pura verdade, é ordenar ao administrador público (fiscal ou conselheiro do CARF) que se contenha, ou seja, que não se substitua indevidamente ao legislador (nessa seara, quem poderia inovar são os legitimados pelo art. 59 da CRFB/1988); que não restrinja inadequadamente as margens de liberdade de conformação dos privados, porque restrição à esfera de liberdade só pode ser feita por lei (e apenas por lei).

---

<sup>132</sup> Como afirma Luís Eduardo Shoueri (*Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 832), “a lei interpretativa pode fazer as vezes de **reduzir o espaço antes deixado para o intérprete/aplicador.** É o caso em que se diz que o novo texto integra a própria norma interpretada, que antes parecia obscura e duvidosa, sendo apenas esclarecida pela lei interpretativa”. (g.n.)

A MP 905/2019 afasta equivocado juízo de quem não é democraticamente legitimado para inovar acerca do que é ou não razoável! A partir da publicação da MP 905/2019 seria, no mínimo, absurdamente contraditório taxar qualquer acordo de PLR como desarrazoado, quando o legitimado democrático o disciplinou de forma diversa. Quando pouco, haveria um atentado contra o princípio democrático! Mais uma vez cabe ressaltar que, mesmo que a medida provisória não seja convertida em lei, **o juízo administrativo acerca do que é ou não razoável está democraticamente superado!**

Enfim, a publicação da MP 905/2019 afasta autuações fiscais que se amparavam em juízos de razoabilidade acerca do momento de celebração do acordo e que, simplesmente, desconsideravam aquilo que havia sido ajustado entre empregados e empregadores tão somente para fazer incidir o tributo. Fica assim evidenciado que não cabe, sobretudo, a aplicação de penalidades quando em causa o momento de celebração do acordo de PLR. A natureza interpretativa da norma afasta a possibilidade de incidência de penalidades nesse sentido.<sup>133</sup> Quando diante de casos não definitivamente julgados, fica evidenciado que a MP 905/2019 joga por terra considerações de antijuridicidade acerca de uma série de situações, portanto, **afasta eventuais autuações lançadas pelo Fisco**, na medida em que, nesses domínios, não mais faz sentido falar em infrações.

A propósito, não é a norma tributária que modela o Direito Privado, mas, como ressabido, o Direito Tributário é um direito de superposição, que **colhe conceitos e institutos forjados em outros domínios**. Isso é o que expressamente vem colocado no art. 110 do CTN, que merece ser reproduzido, *in verbis*:

---

<sup>133</sup> Afinal, a MP 905/2019 deixa de considerar como infração (se é que algum dia o tenha sido, *ad argumentandum tantum*) o não recolhimento de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros ou resultados nas situações que demarca.

Art. 110. A lei tributária **não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (g.n.)

Afinal, a participação nos lucros ou resultados vem expressamente tratada na CRFB/1988 e não cabe à lei tributária deformar o instituto civilista para alterar o seu alcance. Nesse compasso, a MP 905/2019 densifica a CRFB/1988 e formata um instituto próprio do Direito Privado.<sup>134</sup> Não se trata, assim, de norma tributária, mas de norma que trabalha um instituto do Direito Civil que é recepcionado pelo Direito Tributário.

Apenas nesse sentido é que se deve entender o art. 53 da MP 905/2019:

Art. 53. [...] § 1º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

I - quanto ao disposto no art. 9º, no art. 12, no art. 19, no art. 20, no art. 21, no art. 25, no art. 26, no art. 28 na parte em que altera o art. 457 e o art. 457-A da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, no **art. 48** na parte em que altera o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, somente **quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 101, de**

---

<sup>134</sup> A propósito, a MP 905/2019, disciplina, ainda, outras normas materialmente trabalhistas, como o pagamento de prêmios.

**4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria; [...].**

§ 2º As disposições desta Medida Provisória que vinculem receita, concedam, ampliem ou renovem **benefícios de natureza tributária** deverão respeitar o prazo de, no máximo, cinco anos de vigência, contado da data de entrada em vigor desta Medida Provisória. (g.n.)

O § 1º do art. 53 da MP 905/2019 dispõe que, naquilo que o art. 48 altera o art. 2º da Lei 10.101/2000, os efeitos estariam condicionados a um “atestado” do Ministro de Estado da Economia acerca da compatibilidade do impacto causado com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o disposto na LC 101/2000, bem como com os dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria. De forma curiosa, segundo a letra da norma, que merece ser interpretada, um instituto constitucional vem disciplinado na medida provisória, mas a densificação do dispositivo constitucional (art. 7º, XI, da CRFB/1988) passa a depender de um “atestado” de um Ministro!

Evidentemente, a (duvidosa) dependência de um “atestado” do Ministro só pode dizer respeito a benefícios fiscais e renúncias de receita. Quanto ao resto, a medida provisória, que por sua essência demanda necessidade e urgência, entra imediatamente em vigor. Nesse compasso é que se pode afirmar que **naquilo que a norma densifica a CRFB/1988 e trata do instituto civilista da participação nos lucros ou resultados a vigência é imediata**, porque, nesse tema, não se está diante de um benefício fiscal ou de uma renúncia de receitas.

Cumprir verificar que não faria sentido uma norma de matiz tributário alterar um instituto do Direito Privado

de fundamento constitucional para alterar a hipótese de incidência. Essa possibilidade já é rechaçada pelo art. 110 do CTN de forma expressa. Assim, apenas aquilo que pode ser entendido como “benefício fiscal” ou “renúncia fiscal” é que pode (e com muitas ressalvas e questionamentos) depender de “atestado de Ministro”.

**A União apenas pode abrir mão e renunciar àquilo que a ela pertence.** Sob esse ponto de vista, se uma autuação fiscal foi lançada em razão da constatação da prática de uma ilegalidade por parte do contribuinte, é possível que o “atestado do Ministro” veicule uma “renúncia de receitas”. A tal manifestação do Ministro poderia servir para permitir a anistia, por exemplo, de uma penalidade aplicada pelo Fisco com lastro na constatação de uma ilegalidade. Nesse caso, estaria o Fisco renunciando a uma autuação feita e, por isso, faz (algum) sentido a verificação das normas financeiras apontadas.

O “atestado do Ministro” pode condicionar, por exemplo, o cancelamento de autuações levadas a cabo pelo Fisco a contribuintes que haviam celebrado, anteriormente, múltiplos programas (de mesma natureza) de participação nos lucros ou nos resultados.<sup>135</sup> Se essa é uma inovação que encontrava limitações na legislação de regência, a MP 905/2019 pode conceder essa espécie de “benefício fiscal”. Até mesmo a

---

<sup>135</sup> Art. 48 da MP 905/2019. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º. [...] § 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. [...]”

§ 5º As partes podem:

I - Adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do *caput* e no § 10º simultaneamente; e

II - Estabelecer **múltiplos programas** de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º.”

incidência da contribuição previdenciária e o afastamento de penalidades aplicadas às situações de acordos de PLR que haviam sido celebrados sem qualquer participação do sindicato podem (embora com as ressalvas da melhor doutrina) ser considerados benefícios (pelo menos em alguma medida). Nesse caso, por via transversa, ao disciplinar um instituto do Direito Privado, a norma altera a matriz de incidência da contribuição previdenciária e afasta as autuações fiscais lançadas em razão do acordo haver sido celebrado sem qualquer participação de sindicatos.<sup>136</sup> Nesse caso, sendo a MP 905/2019 norma interpretativa e que, portanto, retroage, fica afastada a autuação praticada pelo Fisco proporcionando uma espécie de “renúncia fiscal”.

Entretanto, no que diz respeito ao momento de celebração do acordo não faz sentido o entendimento que vislumbra na medida provisória uma “renúncia de receitas” que dependa de “atestado de Ministro” acerca de normas financeiras.<sup>137</sup> Esse entendimento, com a devida vênia que se pede, é teratológico.

---

<sup>136</sup> No Processo: 12448.723500/2011-12 (Partes: BTG Pactual Gestora de Investimentos Alternativos LTDA e Fazenda Nacional; Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo), o CARF analisou a ausência do sindicato da categoria na negociação que deu origem à PLR. A defesa afirmou que o art. 53 da MP, que estabelece ser necessário um ato do Ministério da Economia para a entrada em vigor da nova regra, vale somente para questões orçamentárias, e não para a discussão de PLR. Na discussão, os conselheiros não citaram a MP 905/2019, negando provimento ao recurso do contribuinte com o entendimento da obrigatoriedade da participação do sindicato da categoria. No Processo nº: 35601.000216/2007-65 (Partes: Elektro Redes S.A e Fazenda Nacional; Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo), os conselheiros, por voto de qualidade, entenderam pela incidência de contribuições previdenciárias no acordo estabelecido pela empresa com os funcionários. Os conselheiros não se manifestaram sobre a MP 905/2019.

<sup>137</sup> Na 2ª Turma da Câmara Superior do CARF, em processo que envolvia a periodicidade do pagamento da PLR (Processo: 16327.720779/2014-44; Partes: Banco Itaú BBA S.A e Fazenda Nacional; Relatora: Maria

Em primeiro lugar, como já demonstrado, a toda evidência, a análise da questão depende de verificação do caso concreto e não havia qualquer limitação legal à margem de livre estipulação entre as partes. Nesse compasso, parece evidente que os entendimentos esposados pelo Fisco e pelo CARF são (e sempre foram) absolutamente equivocados e abusivos, sobretudo porque contrariavam a teleologia das normas e ofendiam, por via transversa, a CRFB/1988. Ocorria uma espécie de “desconsideração” abusiva dos acordos de PLR tão somente para fazer incidir a contribuição previdenciária.

Em segundo lugar, no que diz respeito ao momento de celebração, a MP 905/2019 é interpretativa e densifica a CRFB/1988, tratando de norma cível, que não pode ser deformada para atrair a incidência do tributo, sob pena de ofender ao que dispõe o art. 110 do CTN.

Em terceiro lugar, na medida em que a matéria é no mínimo duvidosa, não cabe falar em “renúncia fiscal”, por-

---

Helena Cotta Cardozo), por meio do recurso especial, de forma ainda acanhada, o tribunal administrativo finalizou, pela primeira vez, um caso envolvendo a aplicação da MP 905/2019. O processo tratava da periodicidade dos valores pagos a título de PLR. O contribuinte solicitou que a autuação da Fazenda Nacional fosse mantida somente para a parcela de pagamentos que não estava de acordo com a atual legislação, e não para todas as verbas pagas. Ao final, porém, o colegiado negou provimento ao recurso do contribuinte por voto de qualidade. O entendimento do colegiado foi de que a Medida Provisória não está em vigor em relação a esse ponto, pois ainda não há um ato do Ministério da Economia para validar as normas, nos termos do art. 53. A relatora do processo, conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, considerou que a MP ainda não está em vigor. A conselheira Ana Paula Fernandes, representante dos contribuintes, abriu a divergência para conhecer a validade da MP 905/2019 para casos já iniciados, superando (de forma acertada) o art. 53 da norma, que estabelece ser necessário um ato do Ministério da Economia. Sobre a retroatividade das novas normas, as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci entenderam que **a MP 905/2019 já pode ser aplicada para casos em andamento, mas somente em processos que discutem a periodicidade e o pacto prévio da PLR.**



tanto, a condicionante “portaria do Ministro”, evidentemente, não se aplica. Não pode haver renúncia daquilo que não se possui, portanto, diante de uma *res dubia*, a União não pode nem deve entender a questão como “benefício fiscal”.

Seria um absurdo entender que uma questão que se encontra em discussão nos tribunais possa ser resolvida contra o contribuinte por meio de uma negativa de edição de portaria! Imagine se o acordo de PLR foi celebrado e, observada a questão fática, se possa concluir que tudo se deu conforme o que razoavelmente se pode compreender como PLR e dentro das balizas legais. Não faria sentido a questão, referendada pelo art. 2º da Lei 10.101/2000 e alterada pela MP 905/2019, ficar condicionado a um “atestado ministerial”. A MP 905/2019 interpreta e densifica dispositivo constitucional e não surge para impor (sobretudo retroativamente) novas restrições com lastro em “atestados de Ministro”.

Enfim, aquilo que foi considerado razoável e passível de ser celebrado como PLR pela própria MP 905/2019, mesmo se a medida provisória não for convertida em lei, não pode ser desconsiderado pelos julgadores administrativos, nem pelo Judiciário e, sobretudo, não depende de “atestado de Ministro” nenhum.



## A Lei da Liberdade Econômica e a livre estipulação da PLR

Como já afirmado, nem a Lei 10.101/2000, nem a CRFB/1988, firmam critérios ou requisitos firmes e densificados, exatamente para que as partes contratantes possam contar com **margem de livre estipulação** para pactuar a PLR. O “furor regulatório” na disciplina da questão, sobretudo porque não se trata de verba remuneratória, deve ser freado. A criação de normas pelo julgador, bem como a “burocratização” do instituto fere o espírito da própria lei e atenta contra a Constituição. O que fica patente, assim, é que o pactuado entre patrões e empregados deve, tendencialmente, ser prestigiado.<sup>138</sup>

Não se pode deixar de considerar o que dispõe a Lei da Liberdade Econômica (Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019) que, nos termos do seu art. 1º, estabelece **normas de proteção à livre iniciativa** e que encontra aplicação na definição dos institutos do Direito Privado. Vale conferir:

Art. 1º Fica instituída a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, que estabelece normas de

---

<sup>138</sup> A propósito, o art. 2º, § 6º da Lei 10.101/2000, incluído pela MP 905/2019 vai nesse sentido, ao determinar que “na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, **a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá** em face do interesse de terceiros”.

proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica e disposições sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador, nos termos do inciso IV do caput do art. 1º, do parágrafo único do art. 170 e do caput do art. 174 da Constituição Federal.

§ 1º O disposto nesta Lei será observado na aplicação e na interpretação do direito civil, empresarial, econômico, urbanístico e do trabalho nas relações jurídicas que se encontrem no seu âmbito de aplicação e na ordenação pública, inclusive sobre exercício das profissões, comércio, juntas comerciais, registros públicos, trânsito, transporte e proteção ao meio ambiente.

§ 2º **Interpretam-se em favor da liberdade econômica**, da **boa-fé** e do **respeito aos contratos**, aos investimentos e à propriedade todas as normas de ordenação pública sobre atividades econômicas privadas. [...]. (g.n.)

**A Lei da Liberdade Econômica determina que se deve interpretar as normas de ordenação pública buscando privilegiar a boa-fé dos contratantes e o que vem estabelecido no conteúdo dos contratos.** Em outras palavras, o intervencionismo extremado do Estado e seu “furor regulatório” precisa ser contido em homenagem à liberdade econômica. Os órgãos do Estado (agentes administrativos, legisladores e, sobretudo, julgadores) devem conter essa espécie de “doença burocratizante” que trava o desenvolvimento econômico do país e traz insegurança jurídica. Isso é o que determina a Lei da Liberdade Econômica.

Queiram alguns ou não, a norma legal determina que o estabelecido pelas partes contratantes deve ser privilegiado pelo intérprete, sobretudo na seara do Direito Privado. A questão vem expressa de forma irretocável na lei:

Art. 4º É dever da administração pública e das demais entidades que se vinculam a esta Lei, no exercício de regulamentação de norma pública pertencente à legislação sobre a qual esta Lei versa, exceto se em estrito cumprimento a previsão explícita em lei, evitar o abuso do poder regulatório de maneira a, indevidamente: [...]. (g.n.)

Como a Lei 10.101/2000 trata de um instituto do Direito Privado, a interpretação adequada à luz do que determina Lei 13.874/2019 exige que se coloque em relevo o que vem firmado nos contratos celebrados. Nesse compasso, as possibilidades de desconsideração dos acordos de PLR pelo CARF ou pelos tribunais ficaram, evidentemente, mais reduzidos.

O celebrado no contrato de PLR deve ser privilegiado e não pode ser desconsiderado com lastro em juízos duvidosos do Fisco ou dos tribunais administrativos. Isso é o que determina a Lei da Liberdade Econômica e que, em boa hora, precisa ser reforçado, em homenagem à segurança jurídica.





## Conclusão

À luz do exposto, a partir do que dispõe o texto constitucional, é patente que a Lei 10.101/2000 veio com o intuito de dotar de clareza e objetividade as condições para fruição do direito dos trabalhadores de pactuarem a participação nos lucros ou resultados. Em outras palavras, o diploma normativo assumiu a incumbência de materializar o direito social do trabalhador de participação nos lucros ou resultados.

Diante da necessária imprecisão dos critérios formais para celebração da PLR previstos na lei (uma vez que se está na seara dos acordos e das negociações), inadmite-se a aplicação inadequada levada a cabo pelo Fisco e recepcionada por alguns membros do principal órgão administrativo de julgamento do país - o CARF. Em alguns julgados, o tribunal administrativo vem prejudicando a possibilidade de celebração de pactos dessa natureza, reclamando descabida exigência de prévio acordo para sua validade. A interpretação dada aos critérios de validade é notoriamente desarrazoada, ilegal e inconstitucional.

Não é o momento em que ocorre a celebração do acordo coletivo decisivo para alterar a natureza jurídica do instituto, que, por expressa disposição legislativa, afasta-se do conceito de remuneração. A interpretação *ultra legem* de algumas turmas do CARF é nitidamente inconstitucional

por contrariar o intuito do constituinte originário, responsável por incluir, no rol dos direitos fundamentais, o direito social do trabalhador à “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”, nos termos do art. 7º, IX da CRFB/1988. As garantias trabalhistas firmadas no dispositivo em estudo comportam mandamentos de otimização, pelo que incumbe ao poder público engendrar o máximo de esforços para sua concretização.

Em virtude da inexistência de critérios e requisitos expressos acerca do momento de celebração válida do acordo sobre PLR, a indevida inovação restritiva ao direito dos trabalhadores veiculada em certas decisões do CARF termina por frustrar a finalidade da norma constitucional que marcou a participação nos lucros ou resultados como direito fundamental do trabalhador.

O “juízo de razoabilidade” passível de ser exarado por julgadores (administrativos ou judiciais) apenas podem desconsiderar acordos celebrados pelas partes quando a pactuação dos programas de metas tenha ocorrido posteriormente ao pagamento, ou seja, apenas nessa “faixa de certeza” é que se admite a verificação pelo julgador com lastro em um “juízo de razoabilidade”. A invasão da esfera de “livre estipulação” pelo Estado é abusiva e ilógica, portanto, antijurídica.

Os direitos fundamentais reclamam otimização, razão pela qual cabe ao poder público engendrar o máximo de esforços para sua concretização. Como a norma constitucional buscou favorecer a participação dos trabalhadores nos ganhos do empreendimento, o entendimento restritivo é inconstitucional por contrariar o intuito do constituinte de incluir no rol dos direitos fundamentais o direito social do trabalhador à “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”.

Com relação à MP 905/2019, no que diz respeito ao momento de celebração do acordo, não faz sentido o entendimento que vislumbra na norma uma “renúncia de receitas”



que dependa de “atestado de Ministro”. Nessa seara, a MP 905/2019 interpreta e densifica dispositivo constitucional e não surge para impor novas restrições com lastro em “atestados de Ministro”. Aquilo que foi considerado razoável e passível de ser celebrado como participação nos lucros ou resultados pela própria MP 905/2019, mesmo se a medida provisória não for convertida em lei, não pode ser desconsiderado pelos julgadores administrativos, nem pelo Judiciário e, sobretudo, não depende de “atestado de Ministro”.

A Lei 10.101/2000 trata de um instituto do direito civil, portanto, à luz do que determina a Lei 13.874/2019, deve-se dar destaque àquilo que veio firmado nos contratos celebrados, portanto, o contrato de participação nos lucros ou resultados deve ser privilegiado e não pode ser desconsiderado com lastro em juízos de razoabilidade duvidosos do Fisco ou dos tribunais administrativos.



## Referências

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999.

BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de direito do trabalho*. 3. ed. São Paulo: LTr, 2007.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito do trabalho e participação nos lucros*. São Paulo: Max Limonad, 1954.

BEISSE, Heinrich. Interpretação. Tradução Ruy Barbosa Nogueira e Gerd Rothmann do verbete *Auslegung*, do *Handwörterbuch de Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*. In: *Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Sousa*. Org. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

BRASIL. Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* de 18 de setembro de 1946.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* de 24 de janeiro de 1967.

BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

BRASIL. Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

BRASIL. Lei 12.832, de 20 de junho de 2013. Altera dispositivos das Leis n<sup>os</sup> 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas.

BRASIL. Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis n<sup>os</sup> 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei n<sup>o</sup> 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n<sup>o</sup> 5.452, de 1<sup>o</sup> de maio de 1943; revoga a Lei Delegada n<sup>o</sup> 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei n<sup>o</sup> 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências.

BRASIL. Medida Provisória 905 de 11 de novembro de 2019. Institui o Contrato de Trabalho Verde e Amarelo, altera a legislação trabalhista, e dá outras providências.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CATHARINO, José Martins. *Tratado jurídico do salário*. São Paulo: LTr, 1994.

CONTRAF. Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro. *Revista dos Bancários*. Jan./2019.

CORRÊA, Sérgio Feltrin. Comentários aos artigos 96 a 112. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código tributário nacional comentado*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 515-573.

COSTA, Sérgio Amad. *A prática das novas relações trabalhistas. Por uma empresa moderna*. São Paulo: Atlas, 1997.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores*. 18 ed. São Paulo: LTr.

DUARTE, Adauto. *Relações do trabalho – presente e futuro – competitividade, geração de emprego e renda*. São Paulo: LTR, 2017.

FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Controle da administração pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FONSECA, Maria Hemília; MENDES; Guilherme Adolfo dos Santos; MACHADO, Gustavo Campoli. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa sob a ótica constitucional. Direito do trabalhador ou faculdade do empregador? In: *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal. Ano 51, n. 204, out./dez. 2014, p. 163-178.

FORSTHOFF, Ernst. *Tratado de derecho administrativo*. Tradução espanhola da 5. ed. alemã. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1958.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

JORGE ESCOLA, Héctor. *Legalidad, eficacia y poder judicial*. Buenos Aires: Depalma, 1997.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1996. t. II: Constituição e inconstitucionalidade.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, t.6.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 20 ed. São Paulo: LTr, 1993.

NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. *Participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva;

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 71-114.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ROMITA, Arion Sayão. *Sindicalismo. Economia. Estado Democrático. Estudos*. São Paulo: LTR, 1993.

SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT comentada*. 51ª ed. São Paulo: LTr. 2019.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia Contribuições previdenciárias e os programas de participação nos lucros e resultados – PLR. In. MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 295-310.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, FGV, 2016, p. 483-527.

SÃO PAULO. Decreto n. 59.598, de 16 de outubro de 2013.

SHOUBRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SINGER, Paul. *Introdução à economia solidária*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002.

SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes. *Comentários à Constituição*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990, v. 1.

SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes; *et alii*. *Instituições de direito do trabalho*, 16 ed. São Paulo: LTr, 1997, v. 1.

QUEIRÓ, Afonso. *Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas*. *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, v. XLI.

VALOR ECONÔMICO. *Contribuintes conseguem barrar no CARF súmulas sobre ágio e PLR*. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/6420103/contribuintes-conseguem-barrar-no-carf-sumulas-sobre-agio-e-plr>>. Acesso em 27 dez. 2019.





## Anexo

### *Resultados da pesquisa na jurisprudência dos Tribunais Judiciais Pátrios e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*

Foram pesquisados acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dos Tribunais Regionais Federais (TRF1, TRF2, TRF3, TRF4 e TRF5), bem como do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) com o intuito de aferir os critérios apontados pelos julgadores como necessários para que as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados fossem excluídas do salário de contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/1991 c/c a Lei 10.101/2000.

O presente estudo pretende demonstrar o posicionamento atual desses órgãos a respeito dos critérios necessários para que seja considerado válido (para fins tributários) o plano de participação nos lucros ou resultados das empresas que optem por conceder a seus funcionários o benefício. Nesse sentido, buscou-se analisar quais os fundamentos que embasam um ou outro entendimento e como isto afeta a não incidência das contribuições previdenciárias.

A pesquisa jurisprudencial foi realizada no dia 29 de novembro de 2019. Levantou-se um total de 665 (seiscentos e sessenta e cinco) acórdãos. Não houve delimitação temporal para a pesquisa dos acórdãos nos tribunais regionais federais, no STJ e no STJ, já no CARF a pesquisa abarcou o período compreendido entre 10/1988 e 11/2019.

Para a pesquisa destes acórdãos foram utilizadas as seguintes palavras-chave: [contribuição e previdenciária e PLR] e [contribuição e previdenciária e “participação nos lucros e resultados”].

A tabela a seguir apresenta o número total de ocorrências das palavras-chave em acórdãos cujas ementas foram lidas e examinadas de modo a identificar sua pertinência temática com o tema ora investigado.

Palavra-chave	STF	STJ	TRF1	TRF2	TRF3	TRF4	TRF5	CARF
contribuição e previdenciária e PLR	-	-	2	4	-	-	-	388
contribuição e previdenciária e “participação nos lucros e resultados”	3	12	49	23	75	89	20	-

A partir da **leitura e análise das ementas dos 665 julgados levantados**, foi possível descartar aqueles que não tinham pertinência temática com o assunto ora investigado, em que pese terem resultado da pesquisa com as palavras-chave escolhidas. Embora sem a pretensão de se fazer um estudo estatístico exaustivo, deste total de julgados levantados e sistematizados, foram **selecionados 358 acórdãos**, os quais foram analisados em sua integralidade. Abaixo, os resultados numéricos obtidos após a referida filtragem.

Acórdãos selecionados para a análise do inteiro teor	
STF	3
STJ	7
TRF1	33
TRF2	6

TRF3	31
TRF4	18
TRF5	12
CARF	248

Para avaliar a orientação jurisprudencial dos tribunais no que se refere aos critérios adotados para que se possa considerar válido o acordo de PLR instituído pelas companhias e, por conseguinte, poder usufruir os benefícios previstos na Lei 8.212/91 c/c a Lei 10.101/00, as decisões foram condensadas em 8 grandes grupos de acordo conforme o tipo de decisão tomada e/ou assunto versado nos autos.

Ressalte-se, outrossim, que um mesmo acórdão, muitas vezes, analisa diversos critérios relativos à PLR, pelo que **diversos julgados se enquadram em mais de um grupo**.

Enquadramento por grupo temático		Acórdãos
G1	Decisões que versam sobre o <b>momento da assinatura</b> do plano de PLR: se anterior ao período de aferição ou ao de pagamento	102
G2	Decisões que versam sobre a <b>necessidade da presença do representante sindical</b> na elaboração do plano de PLR	34
G3	Decisões que versam sobre a possibilidade de se acordar plano de PLR em <b>valor fixo</b>	15
G4	Decisões que versam sobre a <b>ausência de regras claras e objetivas</b> e/ou <b>ausência de plano de metas</b>	55
G5	Decisões que versam sobre o pagamento do PLR <b>desrespeitando a periodicidade mínima</b>	94
G6	Decisões que versam sobre o <b>pagamento de valores superiores aos fixados no plano</b> de PLR	6

G7	Decisões que versam sobre a impossibilidade da exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias das parcelas pagas a <b>diretores não empregados</b> a título de participação nos lucros e resultados	26
G8	<b>Demais decisões</b> que não se enquadram em nenhum dos grupos anteriores	107

---

Tendo em vista os enquadramentos temáticos definidos com base nos acórdãos identificados, passa-se, a seguir, à apresentação da análise empreendida em cada grupo.

1. Decisões que versam sobre o momento da assinatura do plano de PLR: se anterior ao período de aferição ou ao de pagamento - grupo 1

O grupo em questão abrange um total de **102 acórdãos**, o que demonstra a relevância da discussão no âmbito do contencioso administrativo tributário federal. Trata-se de celeuma pertinente à **possibilidade de o contrato ser firmado durante o período de apuração/aferição**. É um dos **motivos mais frequentes** para as autuações pela RFB sobre as verbas pagas a título de PLR.<sup>139</sup>

Nos termos o art. 2º, §1º, II, da Lei 10.101/2000, que regulamenta a PLR, firma o texto legal que:

[d]os instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas [...] podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: [...] II - programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**.

---

<sup>139</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In. MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 72.

Não se pode extrair da norma um critério mais densificado que permita um “juízo legal” acerca da necessidade de a assinatura do plano de PLR ser prévia ao período de apuração ou à época do pagamento. Entretanto, depreende-se do exame dos acórdãos que o CARF tem asseverado, em diversas oportunidades, que a fixação das metas deve ocorrer anteriormente ao período de apuração da PLR, mais especificamente, antes do início do ano-calendário, **não obstante ausência de previsão na Lei 10.101/2000 nesse sentido**, frise-se.

Segundo o órgão julgador, o fundamento para esse “juízo de juridicidade” acerca do momento de celebração da PLR seria a **necessidade de o empregado conhecer previamente as regras que nortearão a PLR** para que, no decorrer do exercício, possa envidar esforços para atingi-las, razão pela qual entendem, com lastro em um (duvidoso) “juízo de razoabilidade”, que seria inadmissível que conhecessem o programa de participação no curso ou no final do exercício, sob pena de inviabilizar a essência do instituto. Colaciona-se:

Entendo, a propósito, que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo (art. 2º da Lei no 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, conseqüentemente, pela economia nacional como um todo, sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e conseqüente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento. [...]

Mais especificamente quanto ao momento de celebração do Acordo Coletivo, em linha com

o entendimento majoritário esposado por esta Turma, entendo só ser possível a consecução de tal binômio caso a formalização do instrumento de acordo se dê antes do período de aferição (exercício), de forma a que o empregado, com prévia ciência de metas e/ou regras claras e objetivas, devidamente formalizadas (visto não haver que se falar em obrigatoriedade legal de distribuição/pagamento sem um instrumento legal que a respalde formalmente), possa saber o esforço adicional a ser executado de forma a auferir rendimento financeiro adicional [...]

(CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n° 5504.725354/2011-28 Recurso n° Especial do Contribuinte Acórdão n° 9202005.705 – 2ª Turma Sessão de 29 de agosto de 2017) (g.n.)

E ainda:

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

(CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 16327.001454/2009-00. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes. Redator designado: Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Data da Sessão: 20/08/2019)

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.

(CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 16327.720723/201147. Relator: Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti. Data da Sessão: 25/09/2019) (g.n.)

A despeito do entendimento majoritariamente adotado pelo CARF (79 julgados), é mister frisar que, no que concerne ao aspecto temporal do estabelecimento de metas e conteúdo dos acordos celebrados entre empregadores e trabalhadores, em momento algum a CRFB/1988 ou legislação infraconstitucional determinaram que o acordo deve ser celebrado antes do exercício no qual deverão ser atingidas as metas pactuadas. Isto posto, parece claro que um “juízo de razoabilidade” do julgador administrativo não poderia ultrapassar os limites da margem de livre estipulação demarcadas pela lei, portanto, é defensável e adequado que a *mens legis* inserta no art. 2º, §1, II, da Lei 10.101/2000 seria a de admitir que a convenção se dê antes do pagamento e não do início do exercício no qual devem ser atingidas as metas pactuadas, tendo em vista a viabilidade de os beneficiários conhecerem os “critérios objetivos para a fixação dos direitos substantivos constantes do acordo”.

Insta salientar que **a matéria ora em análise não é pacífica no tribunal administrativo**. Nesse diapasão, há também julgados (posição não majoritária: 18 julgados) que se pautam pela **possibilidade de o pagamento acontecer durante o período de aferição** desde que, contudo, **anteceda ao pagamento**. É ver:

Uma das premissas da Lei 10.101/2000 é a de que o plano PLR deva ser fruto de negociações entre empresa e trabalhadores, estes representados diretamente pelo sindicato ou ao menos apoiados pela intervenção dele.

Desta necessária participação dos trabalhadores na negociação do plano de PLR advém que **eles têm ciência do que se negocia e também têm o poder de influir no resultado das negociações.**

**Se os trabalhadores têm ciência** do que é negociado e têm poder de influir no resultado do acordo, despiciendo que precisem aguardar até o exercício seguinte à data da conclusão das negociações para receber a PLR.

Não refuto a ideia de que tal anterioridade seja necessária apenas em razão de não haver tal previsão explícita na Lei 10.101/2000. Em verdade não vislumbro razoabilidade ou proporcionalidade na interpretação que leva a tal entendimento.

(CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 35366.001448/2005-07. Relator: Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Data da Sessão: 06/05/2014) (g.n.)

Também:

Não se deve olvidar também que **as negociações coletivas, normalmente, se alongam durante meses**, de sorte que seria de um rigor extremo exigir que a negociação, a pactuação e o arquivamento se deem sempre antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois neste caso praticamente inviabilizamos o gozo da isenção, o que certamente não é também a *mens legis*.



Assim, o critério mais adequado parece ser o de que a negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical ocorram antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos, mas, claro, desde que tais etapas também não sejam concluídas tão próximas ao término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade.

(1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Processo n. 16327.001625/2010-26. Relator: Conselheiro André Luís Mársico Lombardi. Redator designado: Conselheiro Carlos Alexandre Tortato. Data da Sessão: 08/03/2016) (g.n.)

Há, nesse mesmo sentido, 1 (uma) decisão do Superior Tribunal de Justiça:

**O acordo coletivo sobre participação nos lucros não pode ser posterior ao pagamento da verba.** Nos termos do que decidiu o aresto impugnado “a exigência de prévio ajuste para que haja distribuição, advém da necessidade de obstaculizar que os empregadores disfarcem um aumento de remuneração, sem o correspondente acréscimo da carga tributária, sob a roupagem de participação nos resultados empresariais, gerando lesão ao Fisco e aos próprios trabalhadores”.

Assim, o acordo tem que ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal.

(Parte do inteiro teor do Recurso Especial nº 1.216.838/RS. Relator: Ministro Castro Meira. Data do Julgamento: 06/12/2011) (g.n.)

Não é necessário um esforço hermenêutico para que se possa perceber que o Acórdão do STJ é no sentido de se interpretar a palavra “previamente” como sendo **previamente ao pagamento**, como se depreende da primeira oração da passagem colacionada (*obter dictum*).

Do exposto, pode-se aferir que a questão em apreço **não possui entendimento pacificado no CARF**, com **jurisprudência ainda incipiente nos tribunais judiciais**. Existe uma certa tendência da jurisprudência do tribunal administrativo caminhar no sentido da necessidade de o acordo ser anterior ao período de aferição.<sup>140</sup> Contudo, diversos são os julgados em sentido contrário, que veiculam o entendimento de ser possível a instituição do plano de PLR até a data do pagamento deste.

O que resta claro é que a verificação do caso concreto é que deve pautar os julgados e não pode ser aprioristicamente exarado um entendimento pelo julgador administrativo. O importante é a comprovação de que os empregados **participaram e têm ciência** do conteúdo do acordo de PLR. Não é por outra razão que, acertadamente, os julgados ora caminham em um sentido, ora em outro. Mesmo incipiente, porém, parece também claro que **o Judiciário caminha no sentido de reverter eventuais entendimentos apriorísticos** postos pelo Fisco, em sintonia com a melhor compreensão que se deve ter da questão.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> Entretanto, nos termos da pesquisa levada a cabo pela FGV, em 2016 [SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, FGV, 2016, p. 488], foram analisados **46 acórdãos** quanto ao momento da realização da negociação e, em **30 ocasiões**, prevaleceu o entendimento de que **a negociação pode ocorrer durante o período de apuração da PLR**.

<sup>141</sup> Em que pese ter sido localizada 1 (uma) decisão do TRF-1, pelo menos aparentemente, no sentido da posição majoritária do CARF: TRF – 1. Apelação/Reexame Necessário n. 2007.38.00.007589-5/MG. Processo

## 2. Decisões que versam sobre a necessidade da presença do representante sindical na elaboração do plano de PLR - grupo 2

Este grupo compreende um total de **34 acórdãos**, os quais versam, dentre outras questões, sobre a exigência de **participação de representante sindical dos empregados na comissão paritária** que vier a estabelecer o plano de participação nos lucros ou resultados.

Cedição que o texto original da Lei 10.101/2000, que regulamentava a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, possibilitou a celebração de ajustes por meio de acordo ou convenção coletiva (art. 8º, VI, da CF), bem como por comissão constituída por representantes do empregador e dos empregados (art. 8º, III, da CF), *vide*:

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:

---

na Origem: 200738000075895. Rel. Des. Federal Marcos Augusto de Sousa. Remetente Juízo Federal da 8ª Vara/MG. 8ª Turma do TRF da 1ª Região – 12/08/2019 (data do julgamento). Entretanto, há de se ver que mesmo essa decisão esbarrou na verificação do **caso concreto**. Os julgadores não encontram elementos que permitissem a conclusão de que os termos do acordo eram conhecidos pelos empregados (nem de que a negociação havia sido anterior), razão pela qual não se pode, sequer nesse caso, dizer que a decisão contraria a necessidade de a assinatura tão somente anteceder ao pagamento. Ao contrário, a decisão é pela descon-sideração do acordo de PLR porque **não se conseguiu comprovar que as negociações estavam em curso durante o exercício** de referência. De forma similar, vale conferir o julgado do TRF-2 de n. 2016.51.01.074792-2, bem como os de números 2006.61.14.005609-1/SP e 2005.61.00.022331-0/SP do TRF-3.

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

II - Convenção ou acordo coletivo.

A Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV,<sup>142</sup> em estudo sobre a jurisprudência do CARF, publicado em 2016, já assinalava que, no que tange à participação do sindicato, haviam sido localizados **dois acórdãos** no sentido de que a ausência do representante sindical **não é convalidada por posterior comunicação quanto aos termos negociados; dois acórdãos** afirmando que a ausência do sindicato **não invalidava a PLR quando a entidade sindical havia sido comprovadamente convocada** para as reuniões, mas não havia comparecido; **dois acórdãos** dispensando a participação do sindicato na comissão paritária nos casos em que a **PLR já estava prevista em convenção coletiva** (devendo ser observado os termos desse documento). Da mesma forma, o estudo identificou, na ocasião, **majoritário** posicionamento no sentido de se admitir a **possibilidade de o plano de PLR ser estendido a empregados de outra base territorial**.<sup>143</sup>

<sup>142</sup> Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 483-527.

<sup>143</sup> No que diz respeito à base territorial dos sindicatos, foi efetuada **complementação de pesquisa** com o fito a atualizar a jurisprudência posterior a 2016. A pesquisa foi realizada no dia 08/01/2020 utilizando-se os seguintes termos e operadores: {sindica\$ e territori\$ e PLR}. Foram encontrados 18 julgados no CARF que entendem pela impossibilidade de estabelecimentos fora do perímetro territorial do sindicato poderem se vincular ao programa de PLR por este celebrado. Lado outro, foram encontrados 6 julgados que entenderam pela legalidade deste ato, inclusive com dois pronunciamentos da CSRF. Contudo, os julgados favoráveis são mais antigos, ao passo que os julgados mais recentes entendem pela impossibilidade.

Após a vigência da MP 905/2019, o inciso I foi alterado,<sup>144</sup> tornando **desnecessária a participação do representante sindical** até mesmo quanto aos fatos ocorridos previamente, por se tratar de **norma interpretativa**. Outrossim, a **maioria das decisões administrativas** pertinentes tomadas anteriormente a vigência da MP 905/2019 mencionaram haver expressa disposição legal determinando a participação do representante do sindicato obreiro na elaboração do plano de participação, de sorte que **o não comparecimento do agente sindical, em geral, vinha atraindo a desconsideração do acordo** celebrado para fins de contribuição previdenciária.<sup>145</sup> A esse respeito, cumpre trazer transcrição de trecho do voto exarado no processo nº 16327.721426/2012-08, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Importa esclarecer que não há na Lei nº 10.101/2000, ou em qualquer outro normativo em vigor, previsão de dispensa da participação de representante do sindicato dos trabalhadores na definição das regras relacionadas aos planos próprios, ainda que a entidade tenha participado das negociações relacionadas a convenções ou acordos coletivos de trabalho. Ademais, mesmo que os aspectos gerais relacionados à PLR tenham sido traçados em convenção coletiva de trabalho ou que esse instrumento contenha previsão de pagamento de valor mínimo a esse título, a instituição de

---

<sup>144</sup> Art. 48 da MP 905/2019. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...] “Art. 2º [...] I - **comissão paritária** escolhida pelas partes; [...]”

<sup>145</sup> Para diversos Conselheiros do CAREF, caso haja recusa do sindicato, deve o empregador comunicar o fato ao Ministério do Trabalho para adoção das providências legais cabíveis. O que resta questionar é: que medidas efetivas e ágeis (e que possam evitar prejuízos aos empregados) deveriam ser essas?

comissão para o estabelecimento de metas com vistas à percepção do benefício é obrigatória, como também o é a participação de membro do sindicato respectivo. (Processo nº 163277214262012-08 Acórdão nº 9202-008.088 – CSRF / 2ª turma)

No mesmo sentido a Justiça Federal e o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - REPRESENTANTE DO SINDICATO DA CATEGORIA NAS REUNIÕES DA COMISSÃO DE EMPREGADOR/EMPREGADORES - AUSENTE - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO - APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.

I - O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal desvincula a participação nos lucros da remuneração, sendo que a exigência de lei específica diz respeito à forma desta participação. A norma especial, no caso, é a Lei nº 10.101/2000 que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um trimestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil (art. 3º, § 2º). Assim, em razão de sua natureza não remuneratória e, também de sua eventualidade, a distribuição dos lucros aos empregados não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

II - A própria Lei de Custeio exclui a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre a Participação nos lucros e Resultados, desde que

referido pagamento seja realizado com observância da lei específica.

III - Todavia, restou comprovado pela documentação acostada aos autos, demonstrando que a empresa não cumpriu os requisitos impostos pela Lei específica, constante da integração de um representante sindical participante de todas as reuniões da comissão de empregador e empregados para definição do acordo, conforme a lei regente 10.101/2000.

IV - A não participação nas reuniões da comissão de empregador e empregados, para constituição da PLR, de integrante do sindicato da categoria escolhido pelas partes em comum acordo, restou incontroversa, conforme documento de fl. 567, com clara violação à Lei de regência.

V - No presente caso, incide contribuição previdenciária sobre a rubrica em debate.

VI - Como a presente lide é contra a FAZENDA PÚBLICA, reduzo o valor da condenação a título de honorários advocatícios, pela aplicação do disposto pelo art. 85, § 3º caput e seus incisos, § 4º, e conforme a regra de alíquotas regressivas estabelecida pelo § 5º do mesmo artigo, em desfavor da apelante.

VII - Apelação parcialmente provida.

(TRF 3ª Região, SEGUNDA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2222946 - 0010867-41.2015.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL COTRIM GUIMARÃES, julgado em 05/12/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:14/12/2017)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.  
RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO  
CPC/1973. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS PREVISTOS NA LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. Ausência de contrariedade ao art. 535 do CPC/1973, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, como se depreende da leitura do acórdão recorrido, que enfrentou e decidiu, motivadamente, a controvérsia posta em debate.

2. A Segunda Turma deste Tribunal Superior possui entendimento de que a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve ocorrer apenas quando observados os limites da lei regulamentadora, no caso, a MP n. 794/1994 e a Lei n.10.101/2000. Precedentes: REsp 1.574.259/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/5/2016; AgRg no REsp 1.561.617/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1º/12/2015; REsp 1.452.527/RS, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe 10/6/2015.

3. Na espécie, o Tribunal de origem, embora tenha entendido pela não incidência de contribuição previdenciária, reconheceu que não houve a intervenção legal do sindicato na negociação. Constata-se, portanto, que a distribuição de lucros ora em debate foi realizada em desacordo com a legislação de regência, admitindo a inclusão dos valores correspondentes na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. 4. Recurso especial a que dá parcial provimento. (REsp 1350055/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 15/08/2017)



Todavia, consigne-se que, à linha do que restou assentado em alguns julgados do CARF,<sup>146</sup> **a regular convocação do representante dos trabalhadores na comissão paritária deve ser compreendida como suficiente para o cumprimento do requisito legal.**<sup>147</sup> Verifique-se:

[...] tendo sido **solicitado formalmente ao sindicato que viabilizasse a presença de um representante do sindicato** para as reuniões, **deve-se considerar cumprido o requisito legal em comento.**

(Processo nº 16327.001623/201037, Acórdão nº 2401004.217 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 8 de março de 2016) (g.n.)

A razão para o entendimento supra exposto é o fato de não ser exigível, ao empregador e tampouco aos empregados, medida diversa da solicitação formal de comparecimento do representante sindical nas reuniões, de modo que **sua ausência não poderia prejudicar quaisquer das partes acordantes.**<sup>148</sup>

---

<sup>146</sup> Processos CARF de nº 16327.001625/201026, 16327.001623/201037 e 16327.001626/201071.

<sup>147</sup> Como bem aponta Carlos Pelá (A participação..., cit. p. 100), absurdos acontecem em autuações fiscais. No processo administrativo n. 163277200072019-17, por exemplo, embora o agente fiscal tenha reconhecido a participação do representante do sindicato nos documentos de negociação, no caso um diretor da entidade, e um carimbo de CNPJ do Sindicato respectivo, entendeu que a formalidade de protocolo no Sindicato não estava cumprida por falta de “protocolo formal” da entidade! Como afirma o Autor, “a falta do ‘protocolo formal’ do Sindicato foi suficiente para transformar a participação dos trabalhadores em ‘remuneração’ sujeita à incidência da contribuição previdenciária! Nem o carimbo do CNPJ salvou os interessados!”

<sup>148</sup> A propósito, no que diz respeito à necessidade de as Convenções Coletivas de Trabalho que aprovam Programas de PLR obedecerem ao **quórum mínimo exigido pelo artigo 612 da CLT** (2/3 em

Neste mesmo sentido, quanto à desnecessidade de comparecimento do representante sindical, vale trazer à colação Acórdão do Superior Tribunal de Justiça que entendeu pela evolução da negociação trabalhista, a qual confere maior autonomia às partes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX). 3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade

---

primeira convocação e 1/3 em segunda convocação) para a sua aprovação foram pesquisados acórdãos no site do CARF no dia 09/01/2020, utilizando-se os seguintes termos e operadores: {quorum e plr}; {quorum e plr}; {corum e plr} e {córum e plr}. Foi encontrado somente 1 acórdão com o primeiro termos selecionado. Trata-se do processo n.º 16682.720575/201111 no qual os conselheiros entenderam pela **não aplicação do referido artigo** às negociações relativas a PLR.

de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária. [...]

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010) (g.n.)

Pelo exposto, pode-se observar que inexistente jurisprudência pacífica quanto a este ponto. Por certo, porém, o descumprimento de um requisito formal que, a toda evidência, independe, inclusive, da vontade do empregador, não pode, em homenagem ao bom senso, ser razão suficiente para descaracterizar um instituto de lastro constitucional que visa efetivar um direito social do trabalhador.

**Não tem cabimento algum a incidência de tributos depender tão somente do cumprimento de um requisito formal que independe da vontade do empregador.**<sup>149</sup> Com as devidas vênias, o descumprimento

---

<sup>149</sup> Como bem afirma Júnia Roberta Gouveia Sampaio (Contribuições previdenciárias e os programas de participação nos lucros e resultados

de um dever instrumental pode, quando muito, dar ensejo à aplicação de multas isoladas por descumprimento de obrigação acessória. Só isso. Nesse caso, fazer a matriz de incidência tributária (imunidade, no caso) depender do cumprimento pelo sujeito passivo de obrigação instrumental alheia a sua vontade é um entendimento que briga com a razoabilidade.

### 3. Decisões que versam sobre a possibilidade de se acordar plano de PLR em valor fixo - grupo 3

Em 2016, a FGV já havia detectado acórdãos em que o pagamento em valor ou percentual fixo, conforme (1) o **tempo de serviço**, (2) **horas trabalhadas** ou (3) **nível de abstenção**, bem como o estabelecimento de um **valor mínimo** de participação nos lucros ou resultados haviam sido considerados como características que desnaturavam a PLR, atraindo a natureza salarial e a incidência das contribuições previdenciárias.<sup>150</sup>

---

– PLR. In. MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 295-310, p. 304), “se a empresa se desincumbiu de todas as providências que estavam a seu encargo, por meio de convocação do sindicato, não deveria ser penalizada pela recusa deliberada e comprovada deste em participar da negociação”.

<sup>150</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526. Como detectado na pesquisa (p. 509), o tempo de serviço foi rechaçado como único critério a ser utilizado na distribuição de PLR quando o acordo se limitou a condicionar o pagamento à prestação de serviço ininterrupto nos últimos 12 meses ou ao ingresso nos quadros da empresa a partir de determinado período. Da mesma forma, o critério de horas trabalhadas sozinho não foi considerado apto para a distribuição de lucros, por se entender que a permanência na empresa não seria garantia de que haveria aumento na produtividade ou o alcance de melhores resultados.

No presente estudo, foi possível detectar, no terceiro grupo, **15 julgados**, valendo ressaltar que **9** deles concluem pela **inviabilidade de arbitramento dos planos de participação nos lucros ou resultados em valores fixos**. O fundamento precípua destas decisões concerne ao fato de que os valores inalteráveis deturpariam a finalidade do plano, que consiste, a saber, em estimular a produtividade tendo em vista acrescer resultados ao empreendimento. Colaciona-se excerto de decisão que sintetiza o controverso entendimento do órgão administrativo:

O pagamento de PLR em valores fixos sem qualquer relação direta com metas ou resultados desnatura completamente o propósito do programa, que é incentivar a produção, o trabalho e o alcance de lucros ou resultados pela empresa. [...] Deste modo, valores pagos devem ser considerados como remuneração de cada empregado, conforme já citado anteriormente.

(Processo 19515.007451/2008-6, acórdão nº 2201-005.155-2ª seção de julgamento / 2ª câmara / 1ª turma ordinária sessão de 04 de junho de 2019)

Neste mesmo sentido é também o entendimento do STJ. Senão, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEI 10.101/2000. INOBSERVÂNCIA CONSTATA-DA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. [...] 4. Acerca da controvérsia que gira em torno da incidência da contribuição previdenciária na parcela paga a título de participação nos lucros ou resulta-

dos, a Corte regional declarou: “No caso em tela, da leitura dos documentos constante dos autos, em especial das cópias das Convenções Coletivas de 1998 e 1999 da empresa impetrante (fs.72/78), vislumbra-se que sua proposta de PLR prevê o pagamento de uma parcela de valor fixo, e outra em percentual vinculado ao salário de cada respectivo empregado, condicionadas apenas a mera apuração de lucro líquido no balanço anual da empresa. Os termos ajustados pelo referido programa, que não fazem qualquer correlação entre as verbas pagas e um percentual efetivo sobre a lucratividade, permitem concluir que, ainda que o lucro apurado seja de R\$1,00 (um real), a empresa fica obrigada a arcar com o pagamento das parcelas de valor fixo a título de ‘participação nos lucros’. Destarte, entendo que **a proposta deixou de atender**, não só às regras da legislação infraconstitucional, mas principalmente à finalidade precípua do legislador, que seria o incentivo à produção e ao empenho por parte dos empregados. O pagamento de um valor fixo, sem qualquer influência ou reflexo no valor do lucro apurado, não gera nenhum estímulo à produtividade dos trabalhadores. O fato de o pagamento estar condicionado à mera apuração de lucro chega, inclusive, a ser uma redundância, visto que, caso fosse eventualmente apurado prejuízo no período, não haveria sequer capital disponível para qualquer pagamento a título de abono ou ‘participação nos lucros’” (fs. 379-380, e-STJ).

5. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000, tendo esta sido observada no acórdão recorrido.

6. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp 1785215/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 01/07/2019) (g.n.)

Noutro turno, as **5 decisões** encontradas no CARF que destoam do entendimento acima aventado reconhecem a **possibilidade de estipulação de valor fixo e mínimo**, desde que seu desembolso seja condicionado ao atingimento de determinado objetivo constante do plano de participação. A esse respeito, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, no acórdão de nº 2402006707:

[...] a existência de previsão no plano de que se pague um valor fixo não traria maiores implicações, caso fosse condicionada ao atingimento de determinado objetivo. Vale dizer: a inconformidade não é, necessariamente, com relação à possibilidade de se pagar referido valor fixo, mas sim a que isso ocorra sem que haja obtenção de qualquer resultado [...]. (g.n.)

Hialino que, defronte a ausência de disposição normativa que preveja o pagamento de PLR em valores variáveis, a exigência genérica perpetrada pelo CARF é indevida, e ao fim e ao cabo, inconstitucional, posto que resulta em interferência abusiva na margem de livre estipulação das partes. Trata-se de exigência destituída de qualquer lastro no ordenamento jurídico pátrio, razão pela qual uma imposição genérica e apriorística do órgão administrativo seria mesmo ilegal.

Cabe verificar, ainda, que a PLR têm relação com um **plano coletivo de produtividade** (com um planejamento coletivo de lucros ou resultados) razão pela qual a exigência de metas individualizadas de produtividade não é sequer da essência dos institutos. Firmado um objetivo comum ou uma meta coletiva, a distribuição da participação nos lucros ou resultados pode se dar conforme o critério que o corpo

funcional determinar, desde que nos termos e nos limites da lei regulamentadora.

Como afirmou o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, no acórdão CARF n. 9202-003.105, “não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaça-las em razão de eventual discordância”.<sup>151</sup> Ao Fisco e aos tribunais apenas cabe afastar **situações desarrazoadas** em uma “zona de certeza negativa” acerca do atendimento do requisito legal, ou seja, quando ninguém razoavelmente duvida que a ideia de objetividade e clareza reclamada pelo legislador está ausente e isso dificulta (ou impede) que as regras previstas no acordo sejam atingidas.

Nesse sentido, não deveria o Fisco desconsiderar, por exemplo, acordos de PLR quando a empresa tão somente separa parcela do lucro para distribuir proporcionalmente ao salário dos trabalhadores ou em valor fixo para cada um. A propósito, José Afonso da Silva,<sup>152</sup> ao tratar da questão, já afirmava:

Sempre se alegaram dificuldades na estruturação da participação nos lucros das empresas. Para tanto, contudo, basta que a lei determine a **separação da parte dos lucros** para a formação de uma reserva de participação em cada empresa, que seria repartido, em cada exercício, alguns dias após o balanço, entre trabalhadores, na proporção dos respectivos salários. Essa reserva, como tantas outras da empresa, seria deduzida dos lucros para efeitos do imposto sobre a renda. O trabalhador que quisesse poderia receber sua parte em ações da empresa. (g.n.)

---

<sup>151</sup> Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 500.

<sup>152</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 194.



Obviamente, como se pode verificar, o Fisco extrapola o que se pode admitir (juridicamente) como “juízo de razoabilidade” ao rejeitar o pagamento da PLR proporcionalmente ao salário (ou em valor fixo) e condicionado apenas à existência de lucro.<sup>153</sup> O que ocorre, em verdade, é uma limitação à liberdade sem lei, ou seja, uma invasão da esfera de livre estipulação privada por parte da Administração Fiscal.

#### 4. Decisões que versam sobre a ausência de regras claras e objetivas e/ou ausência de plano de metas – grupo 4

Um total de **55 acórdãos** compõem este grupo que versa sobre a necessidade de o plano de PLR possuir regras claras e objetivas sobre as metas a serem cumpridas pelos empregados bem como da necessidade destas metas estarem estabelecidas no acordo que deu azo ao plano.

Essa é uma medida imposta pela Lei 10.101/2000 que, em seu art. 2º, § 1º, determina que:

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.

---

<sup>153</sup> Como afirma Carlos Pelá (A participação..., cit. p. 100), o Fisco vem atuando, de forma abusiva, até acordos em que o lucro é distribuído a todos os funcionários sem fixação de outras metas que não o próprio lucro, distribuído proporcionalmente aos empregados em função do salário de cada um ou em **valores fixos** para todos.” Mas afinal, existe algo mais quantificável, objetivo e claro, adequado para ser firmado como meta do que o próprio *quantum* de lucro?

Como afirma Carlos Pelá,<sup>154</sup> a existência de regras claras e objetivas trazem em si uma “carga de subjetividade exacerbada”, pois “**o mais comum é a alegação, por parte das autoridades fiscais, de que as regras não são claras e objetivas sem conceituar o que entendem como tal**”. De fato, como pontua o Autor, nem mesmo a jurisprudência tem uma linha clara e objetiva que possibilite delimitar o conteúdo do dispositivo e, no geral, as atuações passam por um “filtro subjetivo” no curso da fiscalização.

Caso seja impossível extrair das regras definidas no acordo de PLR **qual a métrica a ser observada** para se alcançar o benefício concedido pela empresa, dever-se-á, de acordo com o CARF, desconsiderar, para efeitos tributários, o plano instituído e, por conseguinte, incluir os valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O CARF entende pacificamente que os critérios e condições trazidos pelo art. 2º, § 1º da Lei 10.101/2000 são meramente exemplificativos, entretanto, prevalece o entendimento no sentido de que os **mecanismos de aferição devem ser claros e demonstráveis**.<sup>155</sup> Da mesma forma, o tribunal administrativo entende que a falta de apresentação

---

<sup>154</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 97. Como bem afirma, “o que se nota das manifestações da Receita Federal e da Jurisprudência é ora uma confusão dos conceitos de direitos e deveres que são negociados entre as empresas e seus empregados, ora uma derivação para outras exigências, quase nunca previstas na lei que regulamentou o direito inscrito no artigo 7º, XI da Constituição Federal.”

<sup>155</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526. Como verificam os pesquisadores da FGV (p. 496), é majoritário o entendimento do CARF no sentido de que os critérios e condições mencionados pelo § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000 são **meramente exemplificativos**.

dos documentos hábeis a demonstrar a aferição dos pagamentos de PLR tende a permitir a tributação desses valores.<sup>156</sup>

Confira-se julgados mais atuais sobre a questão:

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO. Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do período aquisitivo. (CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 16327.001454/2009-00. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes. Redator designado: Mário Pereira de Pinho Filho. Data da Sessão: 20/08/2019)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. A exclusão de valores pagos sob a forma de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR a empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias está sujeita a definição de mecanismos de aferição para seu pagamento e, quando existentes tais mecanismos, à comprovação de que foi feito o devido acompanhamento do programa, como também a avaliação do desempenho dos empregados quanto ao alcance dos resultados de modo a justificar o pagamento do benefício. (CÂMARA

---

<sup>156</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526.

SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 15504.724091/2012-11. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes. Redator designado: Mário Pereira de Pinho Filho. Data da Sessão: 27/03/2019)

Portanto, é necessário, à luz dos julgados, que o instrumento instituidor do plano de participação nos lucros ou resultados possua **regramento claro, consistente e incontroverso**. Nesse sentido é também o entendimento dos Tribunais Regionais Federais.<sup>157</sup>

## 5. Decisões que versam sobre o pagamento do PLR desrespeitando a periodicidade mínima – grupo 5

Este grupo alberga um total de **94 acórdãos**, os quais versam sobre a imprescindibilidade da observância da norma incrustada no art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000. Dispõe o artigo que ao empregador

é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

A discussão gira em torno de se saber, quando o pagamento é realizado em desrespeito a essa imposição legal, se devem ser tributadas todas as parcelas pagas a título de PLR ou se somente deve ser alcançada aquelas parcelas pagas que extrapolam os limites postos pela legislação, isto é, aquelas pagas em desacordo aos ditames legais.

---

<sup>157</sup> Cf. TRF3 - 0016135-28.2005.4.03.6100; TRF3 - 0004998-41.2004.4.03.6114; TRF4 - 5002225-35.2010.404.7201/SC; TRF2 - 00747929120164025101; TRF3 - 0027410-76.2002.4.03.6100; TRF3 - 0006632-68.2015.4.03.6120; TRF3 - 0022331-14.2005.4.03.6100; TRF3 - 0048374-62.2007.4.03.6182.

Também neste ponto se deparou com decisões antagônicas do CARF que ora se insurgem por um lado, ora por outro. Queda-se necessário, todavia, salientar que a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem, tendencialmente, sendo no sentido de que se deve **tributar todas as parcelas** pagas a título de PLR e não só aquelas que ultrapassam os limites temporais imposto pela legislação.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS. Nos termos do §2º do art. 3º, da lei 10.101/2000, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A vedação descrita na lei refere-se ao pagamento de qualquer antecipação de mais de 2 vezes no mesmo ano civil. Ou seja, além da exigência legal quanto ao número de pagamentos no ano civil, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que restou descumprido no presente caso. Assim, há que se caracterizar a incidência de contribuições previdenciárias para todos os valores pagos a título de PLR.

(CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 17883.000054/201060. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes. Redator designado: Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior. Data da Sessão: 30/08/2017)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DES-

CUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS. O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

(CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Processo n. 10680.725038/201011. Relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e SilvaVieira. Redatora designada: Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Data da Sessão: 25/05/2017)

Contudo, repita-se, **o entendimento não é unânime** havendo diversos julgados que, em sentido contrário, se pautam pela tributação apenas das parcelas excedentes.<sup>158</sup> Nesse sentido noticiamos:

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES. Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, **deve-se tributar apenas as**

---

<sup>158</sup> Entretanto, como afirma a pesquisa de 2016 levada a cabo pela FGV [SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526] acerca da jurisprudência do CARF, nos casos em que restou inobservada a regra da periodicidade, foi majoritariamente adotado o entendimento de que não é descaracterizada toda a PLR, devendo ser **tributados apenas os pagamentos realizados acima dos limites** estabelecidos na Lei 10.101/2000.

**parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10.101/2000.**

(2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Processo n. 16327.720237/201552. Relator: Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Redator designado: João Victor Aldinucci) (g.n.)

Também no Superior Tribunal de Justiça:

O acórdão deve ser parcialmente reformado, já que os pagamentos a título de participação nos lucros (outubro e novembro de 1995) também descumpriram a periodicidade mínima de 6 (seis) meses. Para que fique claro, **escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância**. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).

(REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009) (g.n.)

Observe-se, portanto, que **é pacífico**, no tribunal administrativo, **o entendimento sobre a impossibilidade de se desrespeitar o período mínimo para pagamento** estabelecido na Lei 10.101/2000.<sup>159</sup> Contudo, **há**

---

<sup>159</sup> É preciso destacar que a **jurisprudência trabalhista** refuta essa linha de entendimentos. Como já decidido pelo TRT-2ª R (RO 010682004 46402009. Rel. Sônia Aparecida Gindro, DOESP 17/03/2009), dependendo do **caso concreto**, é possível entender que constituem simples antecipação de PLR valores que foram parcelados em 12 meses, previstos expressamente em acordo coletivo, reconhecido constitucio-

**divergência sobre quais parcelas oferecer a tributação, se todas ou se somente àquelas pagas ao arrepio da legislação.** Se o entendimento não é pacífico no CARF, tudo indica que a segunda linha de compreensão é que deve prevalecer no Judiciário, sobretudo porque mais adequada aos mandamentos de razoabilidade.

É preciso deixar gizado, por outro giro, que a MP 905/2019 alterou substancialmente a Lei 10.101/2000 no que diz respeito a essa questão:

Art. 2º. [...] § 5º As partes podem: (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019)

I - Adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do *caput* e no § 10º simultaneamente; e

II - Estabelecer **múltiplos programas** de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º. [...]

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º **macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma**, assim entendidos:

I - Os **pagamentos excedentes ao segundo**, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e

II - Os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em **periodicidade inferior a um trimestre civil** do pagamento anterior.

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, **mantêm-se a higidez dos demais pagamentos.** (g.n.)

---

nalmente. Para o TRT, é possível, assim, que o pagamento parcelado e antecipado da PLR, mesmo em desacordo com o que demarca a Lei 10.101/2000, tenha resultado de **livre pactuação entre as partes** trabalhadora e empresarial e, portanto, não tenha natureza salarial (Cf. SAAD, José Eduardo Duarte. *CLT comentada*. 51ª ed. São Paulo: LTr. 2019, p. 254).



A discussão, a respeito dos efeitos dessa alteração, porém, deve ser intensa, na medida que, nos termos do art. 53, § 1º, I, da MP 905/2019, ficam condicionados a um “atestado” do Ministro de Estado da Economia acerca da viabilidade financeira da União. A questão é que se está perante uma **disciplina de norma privada que trata do instituto da PLR** e não de um “benefício fiscal”. Assim, o entendimento razoável vai no sentido de que a disciplina civilista já se aplica imediatamente, como deve se dar em sede de medida provisória, ou seja, para os acordos que vierem a ser celebrados, já se aplica a nova normatização.

Entretanto, especificamente nesse tema (parcelas em desrespeito à periodicidade mínima), não se vislumbra qualquer “benefício fiscal”, até porque a tendência dos tribunais é no sentido de afastar tão somente as parcelas que excedam ao que vinha disposto na Lei 10.101/2000. Nesse compasso, a MP que firma regra similar à que vinha sendo abraçada pelos tribunais pode tão somente ser entendida como regra meramente (e expressamente) interpretativa e aplicável aos casos pretéritos. Não tem aplicabilidade, portanto, nesse tema, a exigência de “atestado” de Ministro. Se **a medida provisória tão somente corrobora o entendimento pretoriano**, ela não pode ficar na dependência de ato de agente político do Executivo (“atestado”), por razões óbvias.

## 6. Decisões que versam sobre o pagamento de valores superiores aos fixados no plano de PLR – grupo 6

Em alguns poucos julgados, verifica-se que o CARF adota entendimento totalmente arbitrário, sem qualquer amparo legislativo, acerca da impossibilidade de se pagar aos empregados valores superiores àqueles estipulados nos acordos.

Compõem esse grupo um total de **6 acórdãos** nos quais restou consubstanciado a **impossibilidade de o pagamento aos funcionários ultrapassar o teto estipulado nos acordos**. Cabe verificar:

Como visto em nosso esforço teórico, ao descumprir o acordo firmado entre as partes, ajuste este que contou com a anuência sindical, e efetuar pagamento de valores superiores ao acordado, a Recorrente contrariou preceito da norma isentiva, atraindo, forçosamente, a incidência tributária.

(1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Processo n. 11052.001329/201089. Relator: Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Data da Sessão: 05/02/2018)

Como se pode observar da legislação que rege a matéria, **não há qualquer vedação a essa possibilidade**, que está **dentro da esfera de liberdade de estipulação** (própria da seara privada). É evidente que não pode o Fisco inovar e assumir as vestes de legislador, invadindo a esfera de liberdade dos privados, tão somente para fazer incidir normas tributárias. Ademais, o **abuso de poder administrativo** traduz **prejuízo aos trabalhadores** porque corrompe (limita) o instituto da participação nos lucros ou resultados e dificulta sua implantação e manejo, na medida que, quando pouco, traz severa insegurança jurídica. É preciso que se coíba essas medidas adotadas pelo Fisco.

7. Decisões que versam sobre a impossibilidade da exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias das parcelas pagas a diretores não empregados a

## título de participação nos lucros e resultados – grupo 7

Em 2016, a FGV havia identificado divergência na jurisprudência do CARF quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga a diretores não empregados. O grupo havia analisado 26 acórdãos e verificado que em 15 deles, prevalecia o entendimento no sentido de que tais pagamentos estavam sujeitos à tributação.<sup>160</sup>

No presente estudo, foi possível incluir, da mesma forma, no Grupo 7, **26 julgados** que versam sobre a **impossibilidade de se considerar o pagamento de parcela atinente a participação nos lucros ou resultados à diretores estatutários** (não empregados) como imune à contribuição previdenciária.

De acordo com o tribunal administrativo, “a Lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias”, isso porque, segundo a Administração Fiscal, este tipo de parcela (quando paga a diretores estatutários) é regida pelo art. 152 da Lei nº 6.404/1976 e, dessa maneira, “integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.”<sup>161</sup>

No mesmo sentido é o entendimento do STF, em uma das raríssimas vezes que se pronunciou sobre o tema:

SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 7º, XI,

---

<sup>160</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 527.

<sup>161</sup> Cf. CSRF Processo n. 15504.724091/201211. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Conselheira Ana Paula Fernandes. Redator designado: Mário Pereira de Pinho Filho. Data da Sessão: 27/03/2019.

DA CONSTITUIÇÃO. NORMA NÃO AUTO-APLICÁVEL. PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REGULAMENTAÇÃO. LEI Nº 10.101/2000. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES. LEI Nº 6.404/76. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000. 2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

3. A Corte tem, reiteradamente, negado repercussão geral a questões envolvendo a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a trabalhador, com habitualidade ou não, quando pende celeuma acerca da natureza jurídica das verbas. Acolhimento da pretensão que passa, necessariamente, pela análise da natureza jurídica das verbas à luz da Lei nº 6.404/76.

4. Agravo regimental não provido.

(RE 636899 AgR–segundo, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 17/11/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-250 DIVULG 11-12-2015 PUBLIC 14-12-2015) (g.n.)

Disso deflui que não é imune e não se pode enquadrar na desoneração tributária da Lei 10.101/2000 as parcelas

pagas a diretores não empregados. Todavia, caso os diretores sejam empregados a mera ocupação em cargo de administração não desnatura a imunidade da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. CONDIÇÃO DE EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 goza da isenção previdenciária. Não há impedimento legal para que empregado ocupe assento no Conselho de Administração. Assim, carece de fundamento a presunção de que membros do Conselho de Administração desempenhariam função de diretores e, portanto, a PLR paga aos mesmos deveria sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que ausente a condição de empregado. Mormente quando resta comprovado o vínculo empregatício de tais membros do Conselho de Administração bem como o recolhimento de todos os encargos trabalhistas decorrentes da relação de emprego, como as contribuições previdenciárias (parte do trabalhador e a parte patronal), FGTS, contribuição sindical, férias etc.

(1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Processo n. 16327.720283/201471. Relator: Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Data da Sessão: 06/06/2017) (g.n.)

Resta claro, pois, que o que inviabiliza a não incidência da tributação nas parcelas pagas a título de PLR é a sua **destinação a não empregados**. Lado outro, paga a empregados,

estejam esses ou não exercendo atividade de administração, restam as parcelas sob o pálio da norma imunizante.

## 8. Demais decisões que não se enquadram em nenhum dos grupos anteriores – grupo 8

Por fim, encontram-se no G8 um rol de acórdãos cujo tema debatido não se encaixa perfeitamente em nenhum dos grupos anteriores. Neste grupo estão compreendidos **107 julgados**. No G8 estão compreendidas decisões que versam, dentre outros temas, sobre: (i) (im)possibilidade da desproporcionalidade entre o valor da PLR e o valor da remuneração do empregado; (ii) impossibilidade de pagamento de PLR condicionada ao resultado de outras empresas; (iii) recursos judiciais que foram extintos sem resolução de mérito por falta de interesse de agir em virtude do julgador entender que a legislação pátria é expressa em excluir a PLR da base de cálculo das contribuições previdenciárias e (iv) julgados que aduzem, genericamente, como válidos os planos que obedecem ao disposto na Lei 10.101/2000.

Assim, a despeito de ser este o maior grupo, não há uma homogeneidade nos assuntos discutidos. Por isso, a necessidade de um grupo residual que abarque algumas outras decisões pertinentes.

Nesse G8, cabe mencionar que o Estudo da FGV de 2016 já havia encontrado **14 acórdãos** que marcavam o entendimento no sentido de que as metas podem ser previstas em documento apartado, desde que levado ao conhecimento dos beneficiários. Alguns acórdãos ressaltavam que o documento apartado não pode ser elaborado unilateralmente pelo empregador, bem como que deve ser mencionado no acordo de PLR.<sup>162</sup>

---

<sup>162</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526.

Por outro giro, o CARF havia marcado entendimento no sentido de que a legislação não obriga o empregador a disponibilizar a PLR a todos os empregados,<sup>163</sup> não havendo, portanto, a necessidade de o plano abranger todos os colaboradores,<sup>164</sup> <sup>165</sup> Da mesma forma, conforme verificado pela FGV, que há o entendimento majoritário no CARF (que ainda se mantém), no sentido de que a legislação não obriga o empregador a estabelecer metas e pagamentos equânimes aos beneficiários do plano,<sup>166</sup> podendo haver diferenciação conforme o cargo e setor.<sup>167-168</sup>

---

<sup>163</sup> Como bem afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito do trabalho*. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 297), “a participação nos lucros também poderá ser feita mediante uma participação geral dos trabalhadores nos lucros, relativa a toda a empresa, ou **parcial**, em que se verificam os lucros **por setores** ou **seções** das empresas”.

<sup>164</sup> A FGV, analisou **quatro acórdãos** do CARF nesse sentido, como se pode verificar em SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526.

<sup>165</sup> Como explica Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 299), os beneficiários da PLR podem ser trabalhadores **urbanos** ou **rurais**; trabalhadores **avulsos** (tendo em vista que o art. 7º, XXXIV da CRFB/1988 outorga igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso). Para o Autor, o **trabalhador doméstico** foi excluído do direito à PLR, bem como o **servidor público** (o art. 39, § 3º da CRFB/1988 não faz referência ao art. 7º, XI). Para o Autor, o **trabalhador temporário** também não possui esse direito em razão de a Lei 6.019/194 não versar sobre o tema.

<sup>166</sup> Como afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 297), “é possível também que se levem em conta **características pessoais dos empregados**, como **antiguidade** na empresa, **cargo**, **assiduidade**, **grau de produtividade**, **remuneração**, **condições do trabalhador**, que possui um **número maior ou menor de filhos**, ou também um **critério igualitário** de distribuição entre cada empregado, verificando-se, porém, as características de cada empresa. A lei também poderia adotar um **critério misto**, compreendendo todos os elementos anteriormente mencionados ou até mesmo **outros**. Na França, o empregado tem de ter **pelo menos um ano na empresa** para receber a participação nos lucros.” Já em 1968, para Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos

Com relação ao pagamento de PLR com ações, o CARF já admitiu o pagamento com ações da companhia, sem atrair a incidência da contribuição previdenciária.<sup>169</sup> Por outro lado, o entendimento majoritário do CARF vai no sentido de que a PLR pode ser calculada sobre resultados, lucros ou ambos, portanto, não pode o Fisco desconsiderar o acordo de PLR para fins tributários quando não foi apurado lucro.<sup>170</sup>

---

Tribunais, 1968, t.6, p. 112-113), a participação nos lucros poderia ser distribuída de forma **proporcional ao salário**; conforme a **produção** do trabalhador; conforme os **anos de serviço**; ou mesmo **variável**, conforme **frequência** do trabalhador.”

<sup>167</sup> Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 526. Com relação à possibilidade de a PLR ser paga com base em lucros e resultados de outras empresas do mesmo grupo econômico, conforme a pesquisa da FGV, **não há consenso** na jurisprudência do CARF, havendo sido identificados, até 2016, **3 acórdãos** favoráveis e **4** contrários. Entretanto, como verificam Maria Hemília Fonseca, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Campoli Machado (Participação..., cit. p. 175), inúmeros são os mecanismos que possibilitam a evasão de valores da base, como operações de comércio exterior entre partes vinculadas ou mesmo operações internas entre empresas de um mesmo grupo econômico de forma a escoar o lucro para apenas uma delas, a qual estrategicamente não teria empregados. Nesse último caso, uma das medidas antievasivas poderia ser o estabelecimento da participação por grupo econômico e não por empresas individuais.

<sup>168</sup> Como afirma Sérgio Pinto Martins (*Direito...*, cit. p. 300), em homenagem ao princípio da isonomia, na rescisão contratual antecipada, é devido o pagamento da parcela de forma proporcional aos meses trabalhados, pois o ex-empregado concorreu para os resultados positivos da empresa.

<sup>169</sup> Como identificaram, em **2 julgados**, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (*Repertório...*, cit. p. 527).

<sup>170</sup> Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 527.



Os estudos da FGV apontaram, também, que não há consenso na jurisprudência do CARF quanto à possibilidade de descaracterização da PLR nos casos em que os pagamentos efetuados restaram desproporcionais quando comparados com o salário do empregado.<sup>171</sup> Nessa seara, a RFB vem promovendo autuações eivadas de “subjetividade”, firmando um pretense limite para o pagamento da PLR à luz de um “juízo de razoabilidade” próprio de cada agente fiscal (ou julgador administrativo). Infelizmente, em muitas situações, as fundamentações dadas pelo Fisco para os autos de infração são singelas e superficiais, bem como eivadas de subjetivismos.<sup>172</sup>

Outra questão que merece destaque diz respeito ao pagamento da PLR quando os funcionários não cumpriram as metas. O julgamento levado a cabo no TRF-3, deixa clara a posição do tribunal que entendeu que havia verba salarial e não participação nos lucros:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. PLR. CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA. DESACORDO COM PREVISÃO LEGAL. [...]

3. A CF/88, artigo 7º, inciso XI determina que a participação nos lucros ou resultados deve seguir a regulamentação infraconstitucional.

---

<sup>171</sup> Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini; HOFFMANN, Susy Gomes (Coord.). *Repertório...*, cit. p. 527.

<sup>172</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. *A participação...*, cit. p. 100-101. Para ilustrar a subjetividade com que a questão é conduzida, basta conferir o Acórdão CARF de n. 2201-003.591 (da Turma Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento, da 2ª Seção, em julgado do dia 09/05/2017) do qual se pode extrair o seguinte trecho: “Para dar plena eficácia à norma em questão, é preciso investigar a situação concreta e verificar se há uma compatibilidade racional entre o que é pago a título de salário e o *plus* que seria devido a título de PLR.”

4. A redação da Lei nº 8.212/91 estatui no j - § 9º do art. 28: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

5. O STJ firmou entendimento de que não incide a contribuição previdenciária sobre participação nos lucros e resultados somente quando pagos de acordo com a legislação (a lei específica que regula a matéria atualmente é a nº 10.101/2000, resultado da conversão da MP nº 794/94, publicada em 30/12/1994).

6. A autora não demonstrou o cumprimento da previsão contida na Lei n. 10.101/2000, pois o acordo celebrado entre ela e seus empregados **não expressa regras claras e objetivas** no que pertine à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

7. A autora não comprovou, nos termos do artigo 330 do CPC, as suas alegações iniciais quanto aos **critérios objetivos aplicados nas avaliações individuais a partir de metas** estabelecidas para cada funcionário, até porque **estas não estão esclarecidas no acordo**.

9. Há documentos nos autos comprovando que funcionários que não atingiram as referidas metas, ainda assim, receberam valores, inclusive, superiores aos previstos no acordo e que eram aplicados critérios diversos.

10. A autora também não cumpriu o cumprimento do previsto no §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000: “É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil”.

11. Agravo legal a que se nega provimento.

(TRF – 3. Agravo Legal em Apelação Cível no 0016135-28.2005.4.03.6100/SP; 2005.61.00.016135-3/SP. Rel. Des. Federal José Lunardelli. Decisão de 12/09/2011) (g.n.)

De todo o exposto, resta uma firme conclusão: é preciso que se contenha o “furor regulatório” (abuso do poder regulatório) por parte da Administração Fiscal e impedir que se minimize, abusivamente, as margens de livre estipulação dos empregadores e empregados, nos exatos termos da Lei 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica) tão somente para fazer incidir tributos.

Não resta dúvidas de que, como bem afirma Carlos Pelá, a Lei 10.101/2000 “não foi concebida para favorecer o Estado, nem para facilitar a imposição da visão dos agentes fiscais sobre os direitos dos contribuintes”.<sup>173</sup> A incidência das contribuições previdenciárias apenas podem acontecer quando ficar claramente demonstrado que os valores não correspondem a lucros ou resultados e são utilizados como substituto do salário. Entretanto, como cediço, **a RFB quase nunca faz essa demonstração**, mas, ao contrário, tão somente pratica “juízos subjetivos” ou se vale de “conclusões subjetivas e arbitrárias”, sem qualquer suporte normativo, para limitar a imunidade e fazer incidir tributos por sobre fatos que não admitem a incidência tributária.<sup>174</sup>

Juízos de razoabilidade por parte de agentes administrativos e julgadores apenas podem ser exarados em “zonas de certeza” e não podem servir como artifício para fazer incidir tributos. O procedimento do Fisco vem sendo algumas vezes arbitrário e pouco técnico, merecendo correção. Cabe ao CARF e os tribunais recolocarem a locomotiva por sobre os trilhos.

---

<sup>173</sup> Cf. PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 114.

<sup>174</sup> Nesse sentido, PELÁ, Carlos. A participação..., cit. p. 113-114.



Este livro foi impresso em papel Off-Set 75g,  
com tipografia Bembo Std 12/14.