

**INSPER**  
**LL.M EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**MARCOS COELHO JUNIOR**

**DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS AOS FUNCIONÁRIOS –  
ESTUDO DE CASOS DECIDIDOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS-CARF**

**SÃO PAULO**

**2021**

**MARCOS COELHO JUNIOR**

**DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS AOS FUNCIONÁRIOS –  
ESTUDO DE CASOS DECIDIDOS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS-CARF**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao programa de LL.M de  
Direito Tributário como requisito parcial  
para a obtenção do título de pós-  
graduado na área de estudo.  
Orientador: Prof. Marcelo Fonseca  
Vicentini

**SÃO PAULO**

**2021**

COELHO, Marcos Junior.

Da Contribuição Previdenciária sobre o Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados aos Funcionários – Estudo de Casos Decididos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF. /

Marcos Coelho Junior. – São Paulo, 2021

40 f.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao programa de LL.M de Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduado na área de estudo.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca Vicentini

1. Introdução. 2. Objetivo e Base legal da Participação nos Lucros e Resultados. 3. Requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. 4. Participação do Sindicato na elaboração do Plano de Pagamento de PLR. 4.1 Participação do Sindicato na elaboração do Plano de Pagamento de PLR. 4.2 Percentual Elevado de PLR Pago em Face do Salário Percebido. 4.3 Data de Assinatura do Acordo de PLR. 4.4 Regras Claras e Objetivas. 4.5 Validade do Plano para Filiais. 5. Conclusão

## RESUMO

O presente artigo tem por finalidade o estudo de casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF no que se refere à incidência da Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de participação nos lucros e resultados aos funcionários abrangendo os julgamentos realizadas no período de 2009 a 2020, tanto pelas Câmaras baixas quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais

O foco da análise terá por base parte dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000 que, se atendidos, permitem a não incidência da contribuição previdenciária, quais sejam: (i) Participação do Sindicato; (ii) Percentual Elevado de PLR Pago em Face do Salário Percebido; (iii) Data de Assinatura do Acordo de PLR; (iv) Regras Claras e Objetivas; (v) Validade do Plano para Filiais.

Palavras-chave: participação nos lucros e resultados. requisitos. contribuição previdenciária. carf.

## **ABSTRACT**

The purpose of this article is to study cases judged by the Administrative Tax Appeals Council - CARF with regard to the impact of the Social Security Contribution on the payment of profit and result sharing (PLR) to employees, covering the judgments made in the period 2009 to 2020, both by the Board of Tax Appeals and by the Higher Chamber Of Tax Appeals.

The focus of the analysis will be based on the partial requirements provided for in Law No. 10,101/2000, which, if met, allow the non-incidence of social security contributions: (i) trade union participation; (ii) high percentage of PLR paid due to the perceived salary; (iii) PLR agreement signature date; (iv) clear and objective rules; (v) validity of the plan for all branches.

Keywords: profit-sharing plan. requirements. social security contribution. higher chamber of tax appeals.

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução.....</b>	<b>7</b>
<b>2. Objetivo e Base legal da Participação nos Lucros e Resultados.....</b>	<b>7</b>
<b>3. Requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.....</b>	<b>12</b>
<b>4. Interpretação realizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.....</b>	<b>13</b>
<b>4.1 Participação do Sindicato na elaboração do Plano de Pagamento de PLR.....</b>	<b>13</b>
<b>4.2 Percentual Elevado de PLR Pago em Face do Salário Percebido.....</b>	<b>17</b>
<b>4.3 Data de Assinatura do Acordo de PLR.....</b>	<b>19</b>
<b>4.4 Regras Claras e Objetivas.....</b>	<b>22</b>
<b>4.5 Validade do Plano para Filiais.....</b>	<b>31</b>
<b>5. Conclusão.....</b>	<b>33</b>
<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>35</b>
<b>Referências Bibliográficas Complementares.....</b>	<b>37</b>
<b>Referências Jurisprudenciais.....</b>	<b>38</b>
<b>Referências Legislativas.....</b>	<b>40</b>

## **1. Introdução**

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa tem sua previsão no artigo 7º, XI, da Constituição Federal, que, com o objetivo de incentivar o pagamento de participação nos lucros ou resultados aos trabalhadores, desvinculou tais valores do conceito de remuneração, prevendo, ainda, que referida matéria dependeria de Lei específica.

Visando atender o mandamento constitucional contido no artigo 7º, inciso XI, que previa a necessidade de publicação de Lei para regular a participação nos lucros e resultados das empresas pelos trabalhadores, foi publicada a Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Referida Lei buscou estabelecer requisitos para que a concessão do benefício de não incidência das contribuições previdenciárias fosse aceita, sob pena dos pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados estarem sujeitos à tributação como se fossem valores de caráter remuneratório.

A problematização que o presente artigo busca enfrentar reside nos próprios requisitos legais impostos pela legislação, uma vez que são deveras subjetivos, o que acaba levando o CARF a ter de realizar uma análise casuística.

Tal fato tem por resultado decisões conflitantes das turmas julgadoras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF sobre a mesma matéria, que por muitas vezes extrapola a letra fria da Lei.

## **2. Objetivo e Base legal da Participação nos Lucros e Resultados**

A participação nos lucros e resultados foi importante ferramenta criada pelo Poder Constituinte no intuito de incentivar os funcionários a enxergar a relação de trabalho como uma verdadeira parceria, em que seus esforços seriam recompensados pelo pagamento pela empresa de uma verba adicional e não relacionada ao salário, na proporção de seus esforços.

Sob o ponto de vista das empresas, a Participação nos Lucros e Resultados se

afigura como verdadeiro instrumento de gestão empresarial, na medida em que incentiva os funcionários a entregarem melhores resultados, que beneficiarão diretamente os resultados da empresa, tendo como contrapartida o pagamento de valores sem a incidência da contribuição previdenciária, que atualmente se configura como uma das maiores cargas tributárias a qual as empresas estão sujeitas.

Nesse sentido, oportuno citar que, em brilhante trabalho realizado como parte do projeto “Propostas de Reformas para Destruir o Brasil”, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), os Professores Bernard Appy, Eurico de Santi, Isaias Coelho, Nelson Machado e Vanessa Rahal Canado<sup>1</sup>, demonstram que a tributação total sobre a folha de pagamentos pode chegar a uma alíquota total de 42,8%, além do FGTS à alíquota de 8%.

Veja-se quadro extraído do trabalho citado:

**Tabela 2. Contribuições sobre folha (sem FGTS)**

	Mínimo	Máximo
<b>Empregador (salário integral)</b>	<b>26,3%</b>	<b>31,8%</b>
Previdenciárias	20,5%	26,0%
INSS		20,0%
Seg. Acid. Trab.	0,5%	6,0%
Não Previdenciárias		5,8%
Salário Educação		2,5%
Sistema S		2,5%
SEBRAE		0,6%
INCRA		0,2%
<b>Empregado (limitado ao teto Sal. Contrib.)</b>	<b>8,0%</b>	<b>11,0%</b>
<b>Total</b>	<b>34,3%</b>	<b>42,8%</b>

Obs. Contribuições incidentes sobre a folha de salários de uma empresa industrial ou comercial típica. A alíquota total se aplica apenas até o teto do salário de contribuição.

Dito isso, já é possível avançar ao estudo da base legal do tema.

Pois bem. A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa tem sua previsão no artigo 7º, XI, da Constituição Federal, *in verbis*:

---

1 Tributação no Brasil: O Que Está Errado e Como Consertar, acessado em 25/05/2021 pelo link: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores\\_CCiF\\_Reforma\\_Tributaria\\_201802-1.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf)



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

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

Da leitura do dispositivo transcrito, verifica-se que com o objetivo de incentivar o pagamento de participação nos lucros ou resultados aos trabalhadores, a Constituição Federal claramente desvinculou tais valores da remuneração, a qual é base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme ensina Kiyoshi Harada<sup>2</sup>:

“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, **que a PLR fica desvinculada da remuneração**. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a, da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...) **A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.**” (grifo nosso)

Não entende diferente Sérgio Pinto Martins<sup>3</sup>, ao apontar que em face da Constituição Federal a participação nos lucros, efetivamente, não compõe o salário, inclusive para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias:

---

<sup>2</sup> SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193. São Paulo, p.115-116.

<sup>3</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas. 2 ed. São Paulo: LTr, p. 85.

“A Constituição de 1988 eliminou, portanto, o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação vem a ser totalmente desvinculada da remuneração. O objetivo foi realmente possibilitar que o empregador concedesse a participação nos lucros a seus empregados, mas, em contrapartida, não tivesse nenhum encargo a mais com tal ato. (...)

A partir do momento em que a lei ordinária tratar da participação nos lucros, não haverá a integração de tal verba em qualquer outra, como 13º salário, aviso prévio, horas extras, assim como inexistirá a incidência da contribuição do FGTS e da contribuição previdenciária.

Trata-se, assim, a participação nos lucros, de uma nova forma de pagamento ao empregado, justamente por estar desvinculada da remuneração e, portanto, do salário.”

Desse modo, vê-se que os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa não podem fazer parte da base de cálculo das contribuições sobre a remuneração, previstas no art. 195, I, a, da Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido também dispôs a Lei nº 8.212/1991:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 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; (...)”

Assim, visando normatizar a regra constitucional contida no artigo 7º, XI, que previa a necessidade de publicação de Lei para regular a participação nos lucros e resultados das empresas pelos empregados, foi inicialmente editada a Medida

Provisória nº 794/94, a qual, após 77 reedições e diversas alterações, culminou na edição da Lei nº 10.101, publicada em 19/12/2000.

Referida Lei teve por objetivo estabelecer requisitos para que a concessão do benefício de não incidência das contribuições fosse aceita, sob pena dos pagamentos a título de participação nos lucros e resultados sofrerem tributação como se fossem remuneração.

As condições exigidas pela Lei nº 10.101/2000 para que os pagamentos realizados a título de PLR não sejam considerados como remuneração e, desse modo, não sofram a incidência das contribuições previdenciárias podem ser vistas em seus artigos 2º e 3º:

“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, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa **em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil** (...). (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)” (g.n.)

Isso significa que apenas os valores pagos com a observância das regras acima, poderão ser considerados como PLR, a qual não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição.

Assim, veremos abaixo os principais requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000 para que os pagamentos de valores sejam considerados como participação nos lucros e resultados.

### **3. Requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000**

Conforme visto na legislação transcrita no tópico anterior, os requisitos para que o acordo de Participação nos Lucros e Resultados não seja objeto de incidência das contribuições previdenciárias estão previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000.

Para o que importa para o presente trabalho, serão objeto de estudo os seguintes requisitos, que são aqueles que atualmente trazem maiores discordâncias no CARF:

- (i) Participação do Sindicato;
- (ii) Percentual Elevado de PLR Pago em Face do Salário

Percebido;

- (iii) Data de Assinatura do Acordo de PLR;
- (iv) Regras Claras e Objetivas;
- (v) Validade do Plano para Filiais.

Isso porque, o grau de subjetividade que alguns desses requisitos guardam tem gerado inúmeras discussões no CARF, acarretando análises e discussões que se afastam da letra fria da Lei, de modo que no próximo tópico serão analisadas tais polêmicas nos julgamentos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

#### **4. Interpretação realizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000**

##### **4.1 Participação do Sindicato na elaboração do Plano de Pagamento de PLR**

Como já visto, um dos requisitos a ser atendido para que a PLR não seja objeto de incidência das contribuições previdenciárias reside na obrigatoriedade da participação do sindicato na elaboração do Plano de PLR.

Com isso, o legislador buscou a proteção dos empregados na elaboração do acordo frente à superioridade econômica do empregador, buscando equalizar as forças no momento de estipular de forma justa os objetivos e metas a serem alcançados.

Todavia, a jurisprudência tem mostrado que tem sido muito comum a não participação dos sindicatos por conta da falta de funcionários dos órgãos sindicais e até desacertos de agendas, em que pese as empresas busquem tal participação mediante convites formalizados.

Tal situação pode ser vista a partir da ementa do acórdão prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, formalizado sob o nº 2302-003.550, julgado em 04/12/2014, em que se entendeu que o contribuinte não

poderia ser prejudicado em razão de o sindicato ter deixado de participar das negociações, mantendo, assim, os pagamentos realizados sob a rubrica de PLR:

“COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL.

Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. **Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, constando em atas de reunião que o sindicato foi informado, mas não confirmou presença e nem tampouco justificou a ausência, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista** (art. 8º, III, da CF).” (g.n.)

Veja-se trecho do voto vencedor que bem explicita tal entendimento:

“Ocorre que a recorrente alega que a ausência do sindicato nas negociações para a concessão da Participação nos Resultados da Empresa não ocorreu por deliberação da recorrente, ou desconsideração àquele respeitável órgão sindical, mas, ao contrário, **a mesma se deu por vontade exclusiva do Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Artefatos de Borracha do Estado do Rio de Janeiro, o qual foi formalmente convidado a participar das negociações, deixando de fazê-lo, todavia, injustificadamente.**”

Em análise à documentação acostada à impugnação, verifico diversos e-mails encaminhados ao endereço do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Artefatos de Borracha e Afins (stiaberj@terra.com.br) por intermédio dos quais comunica-se a

realização de reunião para tratar dos acordos de PLR (local, data e horário), solicitando-se a presença de um representante do sindicato. Verifico tal conteúdo às fls. 1.596; 1.600; 1.602; 1.604; 1.607; 1.614; 1.618; 1.619; 1.621; 1.625; 1.628; 1.630.

Ademais as Atas de Reunião confirmam que o sindicato foi informado por email e não confirmou presença nem tampouco justificou a ausência (fls. 1.597; 1.603; 1.608; 1.610; 1.612; 1.616; 1.620; 1.623; 1.624; 1.631).

(...)

**Assim, tendo sido sempre solicitado formalmente ao sindicato que viabilizasse a presença de um representante do sindicato para as reuniões, considero que a recorrente cumpriu todos os requisitos legais que lhe são exigíveis**, devendo ser anulado lançamento relativo à rubrica PLR Participação nos Lucros e Resultados, em razão de restar comprovado nos autos que o contribuinte **intimou o Sindicato da categoria de empregados a participar da negociação relativa aos acordos tendentes a regular o pagamento da PLR.**” (g.n)

Como se vê, entendeu o CARF que a não participação do sindicato nas negociações decorreu exclusivamente de sua responsabilidade, o que se evidenciou pela comprovação das tentativas realizadas pelo contribuinte para que as reuniões acontecessem, de modo que foi mantida a natureza dos valores pagos como PLR.

Por outro lado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que a recusa de participação do sindicato, ainda que tenha ocorrido o devido convite, não é fundamento suficiente para descumprir o requisito legal:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2001 a 30/04/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DO

SINDICATO NAS NEGOCIAÇÕES. DESATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A participação de representante do sindicato na comissão responsável pela negociação para pagamento da participação nos lucros e resultados **é formalidade legal que, uma vez descumprida, torna os pagamentos a esse título suscetíveis de incidência de contribuições sociais.**

RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. INOBSERVÂNCIA PELA EMPRESA DAS POSSIBILIDADES LEGAIS PARA EXIGÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO.

Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, **deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho e Emprego, para adoção das providências legais cabíveis ou mesmo adotar as possibilidades da própria lei 10.101/2000 para os casos de impasse na negociação.** (...) (Acórdão nº 9202-005.211; 2ª Turma; J: 21/02/2017) (g.n.)

Oportuna a leitura de valioso trecho do voto:

“A alegação de que mesmo convocado para participar das negociações, o sindicato não compareceu **não serve como fundamento para descumprir o preceito legal**” (...). “Diante da recusa do ente sindical em participar das negociações coletivas, **tem a empresa ao seu dispor de instrumento legal para suscitar ao Ministério do Trabalho a sua convocação compulsória.**”

Em que pese a fundamentação apresentada pela d. Câmara Superior de Recursos Fiscais, parece claro que sua conclusão não chegou à melhor decisão para o caso, na medida em que a análise fria da Lei, acerca do preenchimento



ou não de determinado requisito, não pode ser analisado de forma exclusiva, sem considerar as particularidades de cada caso.

Com isso, a corrente que parece atender de forma mais justa a legislação é aquela em que o contribuinte deve demonstrar por meio de provas hábeis e idôneas que tomou as medidas cabíveis para o devido convite ao sindicato, de modo que, caso este não venha a participar, o contribuinte não poderá ser prejudicado, mantendo, assim, os pagamentos realizados sob a rubrica de PLR:

#### **4.2 Percentual Elevado de PLR Pago em Face do Salário Percebido**

Outro comum argumento visto nas discussões no CARF reside no fato de alguns pagamentos de PLR terem sido pagos em montantes que, no entender da fiscalização, seriam elevados em relação ao salário recebido pelos empregados, fato que por si só caracterizaria uma suposta tentativa de substituição salarial e, portanto, tais valores estariam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Referido requisito carrega um grau de subjetividade tão grande que o CARF chegou a estipular o número de salários que seriam representativos de um pagamento de PLR em excesso.

Veja-se importante trecho do voto condutor de acórdão prolatado pelo CARF em que se decidiu que o recebimento de PLR em montante equivalente a 18 salários-mínimos caracterizaria pagamento de salário disfarçado:

“A Lei nº 10.101/2000 em seu art. 3º veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar caso a caso, a tentativa de burla à lei. Não me parece razoável e proporcional que um empregado auferindo pouco mais de R\$ 22.000,00 mensais, como foi o caso de RONALDO DE BARROS BARRETO FILHO, possa receber mais de 400.000,00 anuais de PLR, **valor esse que corresponde a mais de 18 vezes o seu salário mensal, sem que isso não possa ser**

**caracterizado como uma remuneração disfarçada.**” (Acórdão nº 2201-004.828; 1ªTO/2ªCA/2ªSE; J: 16/01/2019) (g.n.)

Em outro caso também julgado pelo CARF, entendeu-se que o recebimento de PLR em montante equivalente a 12 salários-mínimos **não** caracterizaria pagamento de salário disfarçado. Veja-se:

“Observa a Fiscalização que o montante altíssimo pago a determinados beneficiários correspondem a mais de 300% de seus salários anuais, o que caracteriza a substituição da remuneração dos empregados pela PLR, fenômeno proibido pela Lei 10.101/00.

(...)

O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

Para fins de incidência da tributação, é vital a fiscalização convencer o julgador administrativo que os valores estão sendo disponibilizados pela empresa aos segurados empregados a título salarial, razão pela qual possui natureza remuneratória.” (Acórdão nº 2401-004.987; 1ªTO/4ªCA/2ªSE; J: 08/08/2017).

Como se vê, o CARF aplica entendimento relativo a um número específico de salários a título de PLR, requisito esse que em nenhum momento está previsto na Lei nº 10.101/2000.

Para essa discussão, parece-me claro que o Fisco procura se resguardar evitando-se que verdadeira remuneração seja paga travestida de PLR. E para evitar possíveis questionamentos fiscais, entendo que o Plano de PLR deve ser claro ao fixar as metas a serem preenchidas. Se determinada empresa obteve grandes lucros e determinado funcionário obteve sucesso em preenchê-las, não

há o que se falar em excesso de pagamento ou não, até porque a legislação não criou limitações. Por outro lado, se as metas não estiverem devidamente claras, o pagamento em excesso pode sim ser objeto de maiores investigações fiscais.

### **4.3 Data de Assinatura do Acordo de PLR**

Outro ponto que vem gerando muita discussão no CARF refere-se à validade do acordo de PLR tendo em vista a data de sua assinatura.

E esse requisito pode ser utilizado como exemplo da grande divergência de entendimentos do CARF, na medida em que os critérios já utilizados não encontram qualquer fundamento legal.

Parte da jurisprudência do CARF entende que o acordo de PLR deve ser assinado antes do início do período de aferição (ano-calendário). Veja-se entendimento do CARF nesse sentido:

“Acrescente-se que os ACTs foram realizados e assinados no mês de novembro de cada ano, onde foi ajustado o pagamento da PLR no mês de dezembro de uma parcela do referido benefício, considerando "o desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo o ano".

Ora, como falar em integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba foi feito no mês anterior ao do pagamento e não antecedeu o período a que se atribui o lucro a ser distribuído.

**O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.**

Assim, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da

empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes a participação nos lucros ou resultados que não observem os ditames da legislação específica, como é o caso, integram o salário de contribuição.”

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais devidas incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros. (acórdão nº 2402-005.678; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 14/03/2017).

Já a 1ª turma da 4ª câmara da 2ª seção do CARF defendeu que a assinatura do acordo de PLR não pode ocorrer em data muito próxima ao do término do período de aferição, o que se mostra um critério deveras subjetivo:

“(…)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. DATA DA  
ASSINATURA.

**É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente.** Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

**No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados em data próxima ao término do período de apuração dos resultados.** O estabelecimento de parâmetros já sabidamente

atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.” (...) (acórdão nº 2401005.986; J: 12/02/2019). (g.n.)

Já a 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 2ª seção do CARF firmou entendimento no sentido de que a pactuação do acordo deve ocorrer no mesmo exercício que será pago a PLR, mas antes do pagamento:

“É sabido que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2000 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, **entendo que a formalização da PLR deverá se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência.**” (acórdão nº 2201-004.830; J: 16/01/2019) (g.n.)

Como se vê, a 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 2ª seção do CARF optou por adotar um critério perfeitamente objetivo, isto é, assinatura no mesmo exercício de pagamento e antes do pagamento.

Outro critério utilizado foi o adotado pela 1ª turma ordinária da 3ª câmara da 2ª seção do CARF que assentou entendimento de que a assinatura do plano de PLR deve ser anterior ao pagamento das parcelas, podendo até ser posterior ao fim do período de aferição, mostrando-se ser um critério mais benéfico aos contribuintes:

“No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.

Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos **visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.**” (acórdão nº 2301-005.792; J: 15/01/2019) (g.n.)

Como se vê, os entendimentos variam desde a não possibilidade de o acordo ser assinado antes do início do período de aferição até o simples critério de que a assinatura deve se dar antes do pagamento da parcela, mesmo que após o exercício de aferição.

Filho-me à corrente que entende que, independente da data de assinatura do Plano, a empresa deverá conseguir provar por meio de documentação hábil que o funcionário sabia quais eram as metas a serem alcançadas durante o período aquisitivo do programa de PLR. Afinal, as metas devem ser efetivamente preenchidas para que o funcionário possa vir a ter direito ao PLR.

Com isso, parece-me claro que o entendimento firmado pela 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 2ª seção do CARF é aquele mais acertado, isto é, a assinatura deve ocorrer no mesmo exercício de pagamento e antes do pagamento.

#### 4.4 Regras Claras e Objetivas

A maioria das discussões relacionadas ao PLR julgadas pelo CARF, refere-se à existência prévia de regras claras e objetivas para fixação das condições necessárias a serem preenchidas pelos empregados para poderem fazer jus ao PLR.

Nesse sentido, pede-se vênia para novamente transcrever o quanto dispõe a Lei nº 10.101/2000, para melhor visualização:

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

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

- I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (...)”

Como se vê, a legislação optou por não especificar as formalidades, critérios e condições para a elaboração do PLR, concedendo tal liberdade às empresas e trabalhadores no momento da negociação, apenas exigindo a fixação de regras precisas e critérios passíveis de aferição, buscando-se, assim, evitar qualquer burla que poderia ser cometida pelo empregador em detrimento ao empregado.

A partir da expressão “regras claras e objetivas”, pode-se exprimir que o acordo negociado entre empresa e empregados deverá conter regras inequívocas, fáceis de entender, evidentes, explícitas, ou seja, não podendo conter critérios

subjetivos ou que possam, ainda, causar entendimento ambíguo ou contraditório para a concessão da PLR.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo, expressão utilizada na letra da Lei, refere-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos, ou seja, o que terá que cumprir para receber tal quantia e como irá recebê-la.

Quanto às regras adjetivas, entende-se que o trabalhador deve ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferi-lo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

A título de exemplo, o acordo negociado não pode fixar critérios tais como: dedicação, lealdade, criatividade, capacidade de decisão, liderança, ou seja, critérios totalmente voltados à subjetividade, impossíveis de serem medidos.

Nesse sentido, veja-se ensinamento de Marcelo Mascaro Nascimento<sup>4</sup>:

Houve questão jurídica acerca da caracterização de subjetividade ou não de regra que a empresa queria estabelecer no plano consubstanciada na avaliação dos profissionais internos de atendimento pelos clientes da empresa. Entenderam os empregados que esta regra feria a lei, haja vista enquadrar-se dentro do campo da subjetividade, muito embora, para implementá-la, o cliente teria de dar a nota a cinco perguntas objetivas de avaliação do trabalho desenvolvido pelo profissional interno. (grifo nosso)

---

<sup>4</sup> NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. Participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.



Não sustentou diferente Sergio Pinto Martins<sup>5</sup>:

“Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa”. (grifo nosso)

Nesse contexto, entendimento da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF<sup>6</sup>:

“Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. **Não há regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados.** Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. **As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos.** Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros (...).

Assim como já dito em parágrafo anterior que a intenção do legislador ao tratar da PLR foi impedir que critérios subjetivos impedissem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, também é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar

---

<sup>5</sup> Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas, Editora Atlas, 2009, pág. 150.

<sup>6</sup> Acórdão nº 2302-002.369; J: 12/03/2013.

o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.” (g.n.).

Dessa forma, exige-se que os acordos firmados possuam critérios objetivos, isto é, passíveis de aferição, tais como, assiduidade, inexistência de atraso, acréscimo de vendas e como a própria legislação sugere, a produtividade dos profissionais.

A partir da análise de alguns julgamentos realizados pelo CARF, é possível observar que a ausência de regras detalhadas sobre os critérios e as condições da PLR vai de encontro ao que determina o aludido §1º do art. 2º da lei.

Como o caso que abaixo se transcreve, em que a Turma Julgadora houve por bem configurar os valores pagos inicialmente a título de PLR em remuneração, uma vez que, em que pese a existência de Instrumento dando conta da negociação realizada, este não dispunha acerca das metas a serem alcançadas para que os profissionais pudessem vir a fazer jus aos valores<sup>7</sup>:

“No presente caso **não há fixação para recebimento da verba de nenhum índice ligado ao desempenho do trabalhador**. Como já analisado, a cláusula relativa à verba remuneração variável é puramente potestativa. Nos instrumentos juntados não é possível saber quanto os empregados irão receber e os valores que os mesmos teriam direito. Desse modo, os instrumentos coletivos foram omissos quanto às regras adjetivas para o recebimento da verba, o que afronta o disposto no parágrafo único do art. 2º da Lei 10.101.” (g.n.)

O que se dizer então de caso em que inexistia qualquer instrumento prévio para fixação das metas a serem alcançadas pelos empregados, ferindo, assim, frontalmente o disposto na Lei nº 10.101/2000:

---

<sup>7</sup> Acórdão nº 2301-00.283; 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção; j: 06/05/2009.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO SEM ADESAO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. CONCESSÃO DE PLR

SEM OBSERVAR A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. Em relação à PLR melhor sorte não socorre o contribuinte. No ponto, informa a fiscalização que a concessão do benefício se deu sem que o contribuinte observasse as disposições contidas na Lei nº 10.101/00, nomeadamente por não existir qualquer instrumento negocial avençado entre os empregados e o empregador, tampouco restou demonstrado que a verba foi paga em decorrência de regras claras e precisas previamente fixadas.

Recurso Voluntário Provido em Parte” (Acórdão nº 2803-002.237; 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF: J: 16/04/2013).

Já de forma diametralmente oposta, o CARF tem reconhecido a natureza de participação nos lucros e resultados quando sustentados em regras claras e objetivas, como no caso abaixo transcrito, em que foram previamente fixadas as porcentagens a serem aplicadas sobre a assiduidade dos funcionários, o que já pressupunha a sua produtividade, por se tratar de indústria<sup>8</sup>:

“A Recorrente trouxe o doc. de fls. 150/152, para comprovar a existência da PLR, que assim dispõe, verbis:

PLR: Critérios de aplicação e concessão:

1º Período de aplicação: de 1º de janeiro de 2005 à

---

<sup>8</sup> Acórdão nº 2403001.207; 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção; J: 17/04/2012.

31/dezembro/2005.

2º Para os admitidos após 10 de janeiro de 2005 e os demitidos antes de 31/dezembro/ 2005 será aplicado a proporcionalidade de 1/12 avos por mês ou fração conforme estabelecido na CLT.

3º **Será assegurado ainda o critério de assiduidade** a partir de 30/maio/ 2005 dentro da seguinte tabela:

Até 2 faltas perda de 10% do valor

De 2 a 5 faltas perda de 25% do valor

Acima de 5 faltas perda de 50% do valor

Não serão consideradas faltas as justificadas conforme a CLT e CCT.

4º Do pagamento: até 20 de julho de 2005 o valor relativo a 50% do direito adquirido.

Até 20 de janeiro de 2006 o valor relativo aos restantes 50% do valor do direito adquirido.

5º R\$ 300,00 (trezentos reais) é o valor pactuado como base da PLR para o ano de 2005.

Analisando o doc. de fls. 150/152, verifica-se que houve uma negociação entre as partes, vez que presentes os representantes do sindicato e da Recorrente.

**Como se trata de uma indústria, resta evidenciado que a presença do funcionário já pressupõe o vínculo com a produtividade.**

As regras são claras e objetivas, assim como o meio para a aferição do montante a ser recebido, conforme transcrito.

Diante do exposto, verifica-se que se encontram presentes os elementos previstos na lei e jurisprudência para a exclusão da PLR da base de cálculo da contribuição previdenciária." (g.n.)

No mesmo sentido, veja-se outro julgado do mesmo órgão administrativo<sup>9</sup> que reconheceu a PLR paga pela empresa com base em metas atreladas ao lucro, redução de despesas e desempenho:

“Nesse aspecto, mister se faz destacar trechos do “ACORDO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DOW PARA O EXERCÍCIO DE 2003”, constante na página 4, verbis:

“A meta de participação fica baseada nos seguintes percentuais:

- Lucro Econômico corresponderá a 50% da meta de participação,
- Redução Global de Despesas Controláveis corresponderá a 25% da meta de participação e
- Desempenho individual ou da equipe corresponderá a 25% da meta de participação”.

Ademais, na mesma página 4 há todas as definições e conceitos relacionados ao PLR que a Recorrente paga aos seus funcionários.

A fiscalização e DRJ entenderam que a Convenção Coletiva de Trabalho não trouxe regras claras e objetivas em relação às metas, razão pela qual, no que tange à letra “b”, mister se faz trazer à baila os pontos de convencimento deste Julgador:

Conforme destacado alhures, especificamente nas fls. 36/37, o próprio Relatório Fiscal destacou que consta na CCT, como critérios os seguintes: LUCRO ECONÔMICO GLOBAL DA DOW QUÍMICA x DESEMPENHO INDIVIDUAL OU DAEQUIPE.

Este Julgador não constata nenhum problema em utilizar como parâmetro o “Lucro Global” da empresa, até porque, como destacou a Recorrente, por se tratar de uma multinacional, evita a disparidade entre os lucros recebidos pelos funcionários nos diversos países.”

---

<sup>9</sup> Acórdão nº 2403000.947; 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção; J: 02/12/2011.

Mas de forma diametralmente oposta, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que a assiduidade dos funcionários não poderia ser critério para pagamento ou não da PLR:

“Para serem elegíveis e fazerem jus ao recebimento do PLR, o empregado teria que observar quatro critérios estabelecidos no acordo, quais sejam, que tenha trabalhado por, no mínimo, 4 meses consecutivos no ano, tenha feito os exames médicos periódicos definidos no PCMSO e tenha efetuado a substituição anual programada do Protetor Auricular, além de não ter recebido advertência escrita, suspensão ou dispensa agravada por esse motivo **Ou seja, a PLR paga pela recorrente não traçou metas com o objetivo de incentivar a produtividade do empregado, mas apenas demonstra a intenção da empresa de premiar aqueles colaboradores que cumprissem certos critérios, critérios esses que não guardam qualquer relação com o aumento do lucro ou obtenção de resultado da empresa.**

(...)

Os critérios estabelecidos para pagamento do PPLR é que o empregado não tenha mais que cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento, nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela.

Observase, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo **não estabelece metas ou critérios de aferição Portanto, o programa de PLR dos motoristas da empresa não estabelece regras claras e objetivas**, contrariando o disposto no artigo 2o, da Lei 10.101/00.” (Acórdão nº 9202-005.705; J: 29/08/2017). (g.n.)

Como se vê, o requisito da fixação das “regras claras e objetivas” é aquele que mais traz divergências de entendimento no CARF, justamente por conter alto

grau de subjetividade. O que é claro e objetivo para um julgador pode não ser claro e objetivo para outro.

Nesse sentido, entende-se que o Plano deve ter detalhado da melhor forma possível os critérios a serem alcançados pelos funcionários, de preferência sempre atrelados a desempenhos que possam ser medidos individualmente (critério micro), bem como a desempenhos da empresa (lucro – critério macro) de fácil aferição.

#### **4.5 Validade do Plano para Filiais**

Por fim, mas não menos interessante, tem-se a discussão acerca da necessidade ou não de elaboração de um Plano de Participação nos Lucros e Resultados para filiais localizadas além da base territorial do sindicato que firmou o acordo.

Em outras palavras, poderia se exigir que cada filial estabelecida em local que tenha sindicato próprio deveria elaborar seu próprio acordo de PLR?

Referido tema foi objeto de análise pelas câmaras baixas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo-se tanto uma decisão favorável quanto uma decisão contrária.

Vejamos o entendimento firmado pela 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF que defendeu a necessidade de pactuação de um acordo por cada sindicato estabelecido em bases territoriais diferentes:

“A alegação da Recorrente de o Acordo firmado se deu por categoria profissional preponderante e deveria abranger a totalidade dos estabelecimentos é equivocada, pois, o enquadramento sindical é determinado pela atividade preponderante da empresa [arts. 570 e 581, § 2º da CLT], a não ser no caso de categoria profissional diferenciada e dos empregados regidos por lei especial [art. 511, § 3º da CLT], caso dos propagandistas, por exemplo.

E ainda que, em razão da preponderância, se pudesse admitir a extensão dos efeitos do referido acordo a todos os empregados de modo indistinto, a base territorial dos sindicatos representantes das categorias profissionais e econômica deve ser considerada, não podendo ser flexibilizada. Os efeitos da representação estão limitados a base territorial sendo vinculativos em razão do local de trabalho dos empregados, sendo isto uma decorrência dos princípios da territorialidade e da unicidade sindical.” (Acórdão nº 2402-006.734; 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 07/11/2018)

O entendimento foi baseado, de forma clara, nos princípios da territorialidade e da unicidade sindical.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por seu turno, entendeu diferente, ao defender que o acordo firmado pela matriz pode ser extensivo a empregados que trabalham em área fora de abrangência do sindicato:

“Ementa(s)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00.REQUISITOS.CUMPRIMENTO.

(...)

PLR. ACORDO FIRMADO NA MATRIZ. EXTENSÃO PARA EMPREGADOS QUE PRESTAM SERVIÇO FORA DA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DO SINDICATO. POSSIBILIDADE.

Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidades diversas. (...)  
(Acórdão nº 2201-003.656; 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF; J: 06/06/2017)



Importante trecho do voto vencedor:

“Ora, havendo determinação do Direito do Trabalho do uso de norma mais favorável e não havendo vedação do Direito Tributário para tanto - ainda mais quanto ao gozo de direitos constitucionais - **é forçoso reconhecer que a extensão de acordo sobre a PLR firmado com sindicato representativo da categoria profissional de determinada localidade que contém quantidade representativa de trabalhadores da empresa (matriz ou estabelecimento que concentra o cerne da produção), pode ser estendido aos demais trabalhadores sem descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00.**” (g.n.)

Como se vê, os d. Julgadores entenderam por bem seguir com posicionamento mais favorável aos empregados, defendendo ser possível a extensão do Plano aos empregados que trabalham em lugares fora da extensão territorial do sindicato.

Nos parece que que exigir um Plano para cada local de abrangência de um sindicato seria impraticável, na medida em que inúmeras são as empresas que possuem filiais ao longo de todo o país, tornando-se deveras trabalhoso ter de atuar frente a cada um dos sindicatos espalhados pelo território nacional.

Ademais, o apoio de um sindicato já preenche o requisito que objetiva que o funcionário esteja devidamente amparado em face da maior força econômica do empregador.

## **5. Conclusão**

Conforme restou demonstrado ao longo do presente trabalho, diversos são os requisitos instituídos pela Lei nº 10.101/2000 para que os valores pagos pela empresa a seus funcionários a título de PLR sejam, de fato, objeto de não incidência das contribuições previdenciárias.

As polêmicas vistas na atual jurisprudência, ora tratadas, tem sua origem a partir da subjetividade de alguns dos requisitos, mas também diante da realidade específica de cada empresa.

Isso faz com que o trabalho fiscal e do próprio CARF dependa de uma análise extremamente casuística, ou seja, é necessário estudar cada plano de PLR em sua individualidade.

E tal subjetividade, por óbvio, traz consigo algumas situações em que a fiscalização e o CARF exijam das empresas requisitos que estão muito longe de estar contidos na Lei nº 10.101/2000.

Desse modo, enquanto não houver uma regulamentação melhor detalhada acerca dos requisitos legais para não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR, referido tema encontrará solo bastante fértil para inúmeros entendimentos divergentes.

## Referências Bibliográficas

- MOSQUERA, Roberto Quiroga. Questões controversas sobre a participação nos lucros ou resultados/PLR e os rendimentos dos beneficiados pelo programa stock option. Revista de direito tributário, São Paulo: Malheiros, v.121, p. 202-206, XXVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. 2013.
- Material de Apresentação denominado “Evento-2019.05-Apresentação-VRC-vs2 (3)”, de palestra realizada em 21/05/2019 pela Professora Vanessa Rahal Canado, denominada “Reforma da Previdência x Reforma Tributária: Fontes de Custeio e Contencioso Previdenciário”, acessado em 25/05/2021 pelo seguinte link: <https://www.insper.edu.br/agenda-de-eventos/previdencia-e-tributacao/>.
- PERLINGEIRO, Rubem; KASIARZ, Patrícia Saturnino Braga. Participação nos lucros ou resultados ("PLR") e as contribuições previdenciárias: controvérsias entre o fisco e os contribuintes. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord.). Planejamento fiscal: análise de casos. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 939-962.
- MARTINS, Sérgio Pinto. Direito da seguridade social. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.
- CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; PIRES, Rodrigo Henrique; RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota. Diretrizes conservadoras para um plano de Participação nos Lucros e Resultados - PLR. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.242, p. 72-85, 2015.
- MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos lucros e resultados: requisitos para a não incidência da contribuição previdenciária na visão do Carf. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.224, p. 51-65, 2014.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga; BUENO, Maria Isabel Tostes da Costa. Questões atinentes à remuneração de administradores: bônus, participação nos lucros e resultados e stock options. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2010. p. 312-323.

- Navarro, COELHO, Sacha C; Curso de Direito Tributário Brasileiro, 16ª edição. Grupo GEN, 2018.
- Silva, MARTINS, Ives Gandra D. Curso de direito tributário, 14ª Edição. Editora Saraiva, 2012.
- Barros, CARVALHO, Paulo D. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2018.
- SANCHES, Sydney. HARADA, Kiyoshi. Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados da Empresa. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Vol. 10. p. 357 – 396. Jul / 2014. Editora: Revista dos Tribunais.
- OLIVEIRA, Henrique Silva de. PLR: imunidade ou "isenção programática"? Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 118/2014. p. 37 – 66. Set - Out/2014. DTR\2014\15150.
- VIANNA, João Ernesto Aragonés. Curso de Direito Previdenciário, 7ª edição. Grupo GEN, 2014.
- BALERA, Wagner. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). As contribuições no sistema tributário brasileiro São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.
- de, DIAS, Eduardo Rocha; MACÊDO, José Leandro M. Curso de Direito Previdenciário, 3ª edição. Grupo GEN, 2012.
- PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Editora Saraiva, 2019.
- NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. Participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

## Referências Bibliográficas Complementares

- HUBACK, Kerlly. Manual de Direito Previdenciário, 8ª edição. Grupo GEN, 2012.
- JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos lucros ou resultados: evolução e compreensão. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, Campinas, SP, n. 11, p. 213-236, abr./jun. 2000.
- GOMES, Maíra Neiva. Participação nos lucros e resultados (PLR) - instituto em favor do trabalho ou do capital? Revista Ltr: legislação do trabalho, São Paulo, SP, v. 73, n. 9, p. 1079-1090, set. 2009.
- TUMA, Fábila. Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários? São Paulo: LTr, 1999.
- ROSA, Fernanda Della. Participação nos lucros ou resultados: a grande vantagem competitiva: como pessoas motivadas podem potencializar resultados e reduzir os custos das empresas. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Sergio Pinto. Participação dos empregados nos lucros das empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JORGE NETO, Francisco Ferreira; CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa. Direito do Trabalho. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- JOSILCO, Daniel Jose de. Os reflexos da Lei 10.101/2000 na seara trabalhista e fiscal. Revista do Direito Trabalhista, n. 6, p. 1-2, jun. 2001.
- MARTINS, Sergio Pinto. Direito do Trabalho. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- Tributação no Brasil: O Que Está Errado e Como Consertar, acessado em 25/05/2021 pelo link: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores\\_CCiF\\_Reforma\\_Tributaria\\_201802-1.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf).
- SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193. São Paulo, p.115-116.

## Referências Jurisprudenciais

- Acórdão nº 2302-003-550; 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 04/12/2014;
- Acórdão nº 9202-005.211; 2ª Turma da CSRF; J: 21/02/2017.
- Acórdão nº 2201-004.828; 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 16/01/2019.
- Acórdão nº 2401-004.987; 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 08/08/2017.
- Acórdão nº 2402-005.678; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 14/03/2017.
- Acórdão nº 2401-005.986; 1ª turma da 4ª câmara da 2ª seção do CARF; J: 12/02/2019.
- Acórdão nº 2201-004.830; 1ª turma ordinária da 2ª câmara da 2ª seção do CARF; J: 16/01/2019.
- Acórdão nº 2301-005.792; 1ª turma ordinária da 3ª câmara da 2ª seção do CARF; J: 15/01/2019.
- Acórdão nº 2302-002.369; 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 12/03/2013;
- Acórdão nº 2301-00.283; 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF; j: 06/05/2009.
- Acórdão nº 2803-002.237; 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF: J: 16/04/2013.
- Acórdão nº 2403-001.207; 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 17/04/2012.
- Acórdão nº 2403-000.947; 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 02/12/2011.
- Acórdão nº 9202-005.705; 2ª Turma da CSRF; J: 29/08/2017.

- Acórdão nº 2402-006.734; 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 07/11/2018.

- Acórdão nº 2201-003.656; 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF; J: 06/06/2017.

## **Referências Legislativas**

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- Decreto-Lei nº 5.452/1943.
- Lei nº 8.212/91.
- Medida Provisória nº 794/94.
- Lei nº 10.101/2000.
- Decreto nº 9.580/2018.