

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**



JOANNA ESCH

**A Participação nos Lucros ou Resultados e as Contribuições Previdenciárias:
uma análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos
Fiscais**

Rio de Janeiro, novembro/2011

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**



JOANNA ESCH

**A Participação nos Lucros ou Resultados e as Contribuições Previdenciárias:
uma análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos
Fiscais**

Trabalho de Conclusão de Curso,
sob orientação do professor
Leonardo Costa apresentado à FGV
DIREITO RIO como requisito parcial
para obtenção do grau de bacharel
em Direito.

Rio de Janeiro, novembro/2011

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



**A Participação nos Lucros ou Resultados e as Contribuições Previdenciárias:
uma análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos
Fiscais**

Elaborado por JOANNA ESCH

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à FGV DIREITO RIO como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do orientador: Leonardo Costa

Nome do Examinador 1: Marcus Lívio Gomes

Nome do Examinador 2: Melina Rocha

Assinaturas:

Professor Orientador

Examinador 1

Examinador 2

Nota Final: _____

Rio de Janeiro, _____ de _____ de 2011

RESUMO

O trabalho tem como objeto o estudo de temas específicos relacionados à Participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados (PLR) empresariais, tais como a periodicidade do pagamento, do pagamento de PLR a somente algumas áreas da empresa e das regras claras e objetivas sobre a forma do acordo celebrado entre empregado e empregador. A matéria será introduzida por meio do exame da controvérsia constitucional acerca da auto aplicabilidade do art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988, questão que é objeto do Recurso Extraordinário nº 569.441-RS, cuja repercussão geral foi recentemente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e que ainda está pendente de julgamento. Após breve histórico sobre a legislação que regulamenta a PLR, por meio da análise prática da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), será apresentado o entendimento do tribunal acerca de temas controvertidos existentes na legislação (Lei n 10.101/2000) que regulamenta a matéria.

Palavras chave: Participação nos lucros ou resultados. Contribuições previdenciárias. Jurisprudência administrativa.

ABSTRACT

The object of this study is the analysis of specific themes regarding the Profit or Result Sharing (PRS), as the frequency of payment, the payment of an amount to only a few areas of the company and the existence of clear and objective rules of the profit sharing agreements between the employer and the employee. To introduce the subject it will be presented the constitutional matter: the self applicability of art. 7, XI of the Constitution of 1988, which is the object of Extraordinary Appeal n. 569.441-RS, which recently had its repercussion by the Supreme Court and the trial is still pending. After a brief summary of the legislation that regulates the PRS, it will be part of the study the understanding of the Federal Taxpayers Council (administrative court) on the matter, through the practice analysis of the jurisprudence regarding the referred themes of the legislation (Law n. 10.101/2000), which regulates the PRS.

Keywords: Profit or result sharing. Social security contributions. Administrative jurisprudence

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO SOBRE A REGULAMENTAÇÃO DA PLR.. ..	9
1.1 A QUESTÃO CONSTITUCIONAL	9
1.2 A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.....	12
2. PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS E A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.	16
2.1 A PERIODICIDADE DO PAGAMENTO DA PLR.....	16
2.2 PAGAMENTO DA PLR A SOMENTE ALGUMAS ÁREAS DA EMPRESA	19
2.3 A EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NOS ACORDOS DE PLR.....	23
CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS.....	32

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa apresentar os principais pontos discutidos atualmente na jurisprudência dos tribunais administrativos sobre a incidência ou não das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, I, da Constituição Federal, de 05.10.1988 (CF/88) sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). Desde a previsão da PLR pela CF/88 em seu art. 7º, XI, o tema é objeto de amplo debate, seja na esfera judicial, seja na administrativa.

Apesar dos pontos controvertidos sobre a legislação da PLR estarem intrinsecamente ligados com a discussão constitucional, o foco do estudo será o entendimento do tribunal administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão julgador de 2ª instância dos tributos federais. Pretende-se demonstrar, por meio de análise da legislação e da jurisprudência administrativa, o que efetivamente ocorre na prática, objetivando auxiliar os profissionais que atuam na área. Nesse sentido, cumpre destacar que não será abordada com profundidade a discussão constitucional sobre a PLR, uma vez que, como será demonstrado a seguir, ainda está pendente de decisão pelo Supremo Tribunal Federal (STF) o grau de eficácia da norma constitucional.

É comum as empresas pagarem aos seus empregados a PLR¹. Ao disciplinar a matéria, a CF/88 incentivou o pagamento da referida verba como forma de integração entre capital e trabalho, na medida em que desvinculou o seu pagamento da remuneração devida como contraprestação laboral. Dessa forma, a vantagem do pagamento da PLR é que esta não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando paga nos termos da legislação específica.

¹ É importante destacar que há relevância na caracterização da natureza do pagamento como PLR, uma vez que é a espécie do pagamento que irá definir se há incidência ou não das contribuições previdenciárias, isto é, se a parcela integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, portanto, compõe a remuneração. Ou se a verba é paga em razão do incentivo à integração entre o capital e trabalho.

Entretanto, é questionável se realmente há necessidade de edição de legislação específica ou não, isto é, se a CF/88 possui eficácia contida ou plena.

É importante ressaltar que, ao longo dos anos, a discussão sobre a matéria se aprimorou, assim como a legislação sobre o tema. No entanto, nota-se que não há entendimento pacífico nos tribunais, tanto judiciais, quanto administrativos, uma vez que ainda não há decisão sobre a auto aplicabilidade do art. 7º, XI, da CF/88, como se verá a seguir.

Dessa forma, pretende-se apresentar as divergentes posições que apresentam repercussão de cunho prático e não meramente teórico. Nesse sentido, será apresentada a jurisprudência do CARF desde 2008² até os dias de hoje, salientando-se as questões específicas que são objeto do debate atual sobre a PLR. Assim, até que o STF decida a questão relacionada à eficácia da regra constitucional, o contribuinte precisa observar a legislação específica e o entendimento dos tribunais sobre a matéria.

No próximo capítulo será traçado um breve histórico legislativo sobre a regulamentação da PLR, que será dividido entre a questão constitucional e a legislação infraconstitucional. No capítulo seguinte, serão apresentadas as principais controvérsias e a jurisprudência do CARF sobre as divergências que possuem um número elevado de julgados quais sejam: a periodicidade do pagamento da PLR; pagamento da PLR a somente algumas áreas da empresa; e a existência de regras claras e objetivas nos acordos de PLR. Por fim, serão apresentadas as considerações finais sobre a matéria.

² O critério de pesquisa utilizado foi a busca direta no site do CARF, no link de jurisprudência, por meio das palavras de busca “participação nos lucros” e a limitação temporal escolhida foi o ano de 2008, até os dias atuais.
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

1. BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO SOBRE A REGULAMENTAÇÃO DA PLR

1.1 A QUESTÃO CONSTITUCIONAL³

A desvinculação da PLR da remuneração está prevista na CF/88, que assegura aos trabalhadores urbanos e rurais, entre outros direitos que visem à melhoria de sua condição social, o de "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa⁴, conforme definido em lei" (art. 7º, inciso XI).

Por um lado⁵, sustenta-se que o citado dispositivo constitucional não seria auto aplicável, uma vez que careceria de regulamentação em lei de acordo com a previsão final do dispositivo. Ou seja, segundo essa interpretação, para produzir

³ Ressalva-se que há diversas decisões do STF sobre a matéria, no entanto, o foco do presente trabalho será apenas o Recurso Extraordinário nº 56.9.441-RS, tendo em vista que o referido recurso teve sua repercussão geral recentemente reconhecida, apesar de ainda estar pendente de julgamento. Optou-se por não analisar a jurisprudência do STF, tendo em vista que o ponto central do trabalho é a análise da jurisprudência do CARF, de forma a permitir uma visão da aplicação prática da matéria.

⁴ Ressalte-se que a participação na gestão da empresa não será objeto deste trabalho. No entanto, destaque-se que há também outra interpretação do art. 7º, XI, da CF/88, no sentido de que a expressão "conforme definido em lei", na parte final do dispositivo, se aplicaria apenas à participação na gestão da empresa e não a PLR, tendo em vista que pela interpretação literal do artigo a palavra "definido" está no singular e não no plural. Nesse sentido, cite-se o entendimento do professor AMAURI MASCARO DO NASCIMENTO: "A participação nos lucros assegurada aos trabalhadores pela Constituição Federal de 1988, art. 7º, XI, é desvinculada do salário. Nenhuma dúvida subsiste quanto à referida desvinculação porque está declarada pela legislação. O art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988, na parte final, ao declarar 'conforme definido em lei', não está se referindo à participação nos lucros, mas, apenas, à participação na gestão da empresa. Esta depende de lei que lhe dê aplicabilidade. Aquela não. Com efeito, a norma que dispõe sobre participação nos lucros, ou nos resultados, é desvinculada do salário. A dependência da lei restringe-se à participação na gestão. A segunda parte do texto é que está relacionada com a lei. Com a primeira não ocorre o mesmo. É que pelas suas naturais implicações na empresa, a participação do trabalhador na sua gestão é matéria complexa, que só se justifica excepcionalmente." (Curso de Direito do Trabalho, 24ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 1054).

⁵ A seguir para reforçar a controvérsia existente a respeito da eficácia da norma constitucional serão demonstrados dois precedentes de tribunais distintos, quais sejam o CARF, no âmbito administrativo, e o STJ, no âmbito judicial. Ressalte-se que a seleção da jurisprudência de tribunais distintos é meramente exemplificativa para ilustrar os diferentes entendimentos.

efeitos no ordenamento jurídico, deveria ser editada lei regulamentadora da matéria⁶. Tal entendimento é extraído do trecho do voto vencedor da Conselheira Elaine Cristina e Silva Vieira, no acórdão nº 2401-00.545, da 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, do CARF, em 19.08.2009, que dispõe:

Em primeiro lugar, entendo que o pagamento de participação nos lucros de forma vinculada da remuneração do trabalho é norma constitucional de eficácia limitada. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras: (...)

Neste contexto, podemos descrever **que** normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos. (Grifo não existente no original)

Por outro lado, há o entendimento de que a natureza da PLR não seria remuneratória, razão pela qual a sua eficácia independeria de legislação específica, isto é, o art. 7º, XI, da CF/88 produziria efeitos no ordenamento jurídico desde a promulgação da CF/88. Cite-se nesse sentido, o Recurso Especial (REsp) nº 698.810/RS, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, publicado no Diário de Justiça (DJ) de 11.05.2006:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. INADMISSIBILIDADE.

I - O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, instituiu como direito do trabalhador a participação nos lucros da empresa, desvinculada de sua remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. A legislação aludida apenas poderá regulamentar a forma como será a

⁶ Nesse sentido, transcreve-se o trecho do voto do acórdão nº 206-00.853, do Conselheiro Daniel Ayres Kalume Reis, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 09.05.2008: "Para que não restem dúvidas, normas constitucionais de eficácia contida, segundo Luis Roberto Barroso, acompanhando os estudos do Mestre José Afonso da Silva, *"são as que receberam, igualmente, normatividade suficiente para reger os interesses de que cogitam, mas prevêem meios normativos (leis, conceitos genéricos, etc) que lhes podem reduzir a eficácia e aplicabilidade."* (Luis Roberto Barroso, in *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*, Rio de Janeiro: Renovar. 1996. 3 ed. p.90).

Para Alexandre de Moraes, também acompanhando os ensinamentos de José Afonso da Silva, *"o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados."* (Alexandre de Moraes, in *Direito Constitucional*, São Paulo: Atlas. 2005. 17 ed. p. 7)."

participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o entendimento expresso no dispositivo legal constitucional.

II - A norma encimada é de eficácia plena na parte em que desvincula a verba de participação nos lucros da empresa da remuneração, vedando a cobrança da contribuição social sobre tais valores. No que concerne à forma de participação nos lucros e na gestão da empresa, tal norma constitucional é de eficácia contida, pois dependia de lei para sua implementação.

III - Nesse panorama, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 794/94, já era vedada a exigibilidade da contribuição social incidente sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados. Precedentes: REsp nº 283.512/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/03/2003, p. 190 e REsp nº 381.834/RS, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 08/04/2002, p. 153.

IV - Recurso especial a que se nega provimento. (Grifo não existente no original)

No entanto, conforme mencionado na introdução do presente trabalho, o STF, a quem compete proferir a palavra final sobre conflitos de interpretação constitucional, ainda não decidiu definitivamente a questão. Em 10.12.2010, o Ministro Dias Toffoli reconheceu a repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441-RS, consoante se verifica pela leitura da seguinte manifestação do Ministro relator do caso:

(...) No extraordinário, fundado nas alíneas a e b do permissivo constitucional, o recorrente alega que o acórdão atacado, ao entender pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros, desde a Constituição Federal de 1988, afrontou o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, desconsiderando tratar-se de cobrança de parcelas relativas a janeiro de 1994, ou seja, anteriores à entrada em vigor da legislação específica que veio a regulamentar a norma constitucional (MP 794 de dezembro de 1994).

Sustenta o caráter remuneratório da participação nos lucros, a dar respaldo à cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória nº 794/94, subsumindo a hipótese fática na ausência de lei específica ao disposto no art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212/91.

Em prol da ocorrência de repercussão geral da questão constitucional, destaca tratar-se de feito em que litiga autarquia federal responsável pela arrecadação de contribuições previdenciárias (relativamente às execuções fiscais em curso), cujo recolhimento mostra-se imprescindível para o financiamento do sistema previdenciário.

Verifico que a controvérsia envolve debate sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação

nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à Medida Provisória nº 794/94.

Entendo que a questão constitucional posta no recurso extraordinário relativa à eficácia do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, quanto à desvinculação entre a participação nos lucros e a remuneração do trabalhador, ultrapassa os interesses subjetivos das partes e possui densidade constitucional suficiente, para ensejar o exame da matéria pelo Pleno da Corte.

Ademais, a discussão relativa ao caráter remuneratório da participação nos lucros, tal como sustentado pela autarquia, e ao tratamento legal emprestado pela legislação ordinária no período questionado, está a merecer uma posição definitiva da Corte, à luz dos princípios que limitam o poder de tributar.

Diante do exposto, manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, submetendo esse juízo à apreciação dos demais Ministros desta Corte.

Deve-se esclarecer que, caso o STF decida que o artigo não é auto aplicável, o vácuo legislativo só teria sido sanado em 29.12.1994, com a edição da Medida Provisória nº 794, que regulamentou a PLR.

Ora, não parece que a intenção do constituinte foi criar letra morta, ainda mais sobre questão tão importante como os direitos sociais. O artigo 7º, XI, da CF/88, tem como objetivo incentivar o empregador a compartilhar os seus lucros ou resultados com seus empregados, sem onerar tal pagamento com encargos previdenciários.

Para uma melhor compreensão do tema, cumpre traçar breve histórico legislativo acerca da matéria.

1.2A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

A Lei nº 8.212, de 24.07.1991, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social e o Plano de Custeio estabelece em seu art. 28, § 9º, alínea j, que:

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;

Ocorre que a disciplina específica só veio a integrar o ordenamento jurídico brasileiro em 29.12.1994, com a edição da MP nº 794/1994, que regulamentou a PLR. A referida MP foi diversas vezes prorrogada⁷, até que, em 19.12.2000, foi convertida na Lei nº 10.101, que está atualmente em vigor.

É importante repisar que o alcance das normas acima mencionadas estão diretamente atreladas à discussão ainda pendente de decisão do STF sobre a auto aplicabilidade ou não do art. 7º, inciso XI, da CF/88.

Ou seja, dependendo do que vier a ser decidido pelo STF quanto à eficácia da norma constitucional (plena ou limitada), os efeitos e o âmbito de aplicabilidade da Lei nº 8.212/1991 será diverso.

Caso o entendimento predominante na Corte Suprema seja no sentido de que a norma constitucional possui eficácia plena, será possível concluir que a Lei nº 8.212/1991 não poderia impor condições ao uso da PLR se o próprio constituinte assim não o fez.

Por outro lado, caso o STF entenda que o art. 7º, inciso XI, da CF/88 não é auto aplicável, como decorrência, constatar-se-á que o legislador infraconstitucional agiu corretamente ao prever na Lei nº 8.212/1991 a obrigatoriedade da legislação específica regulamentar a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR.

As principais inovações trazidas pela Lei nº 10.101/2000 dizem respeito aos requisitos formais do acordo celebrado entre os empregados e empregadores e à periodicidade do pagamento da PLR.

⁷ Ressalta-se que não será objeto do presente trabalho as prorrogações da referida MP. Apenas será feito um paralelo entre a MP nº 794/1994, a MP inicial, e a Lei nº 10.101/2000, a atual lei que regulamenta da PLR.

A MP nº 794/1994 apenas dispunha em seu art. 2º que as empresas deveriam convencionar com seus empregados o acordo de PLR mediante negociação coletiva. Já a Lei nº 10.101/2000 estabelece a possibilidade de convenção ou acordo coletivo ou por meio de uma comissão escolhida pelas partes conforme prevê o artigo 2º da norma, *in 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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

Além da participação do sindicato nas negociações entre empregador e empregados, a lei também alterou a redação relativa à periodicidade do pagamento da PLR. A MP nº 794/1994 previa em seu art. 3, § 2º que a periodicidade da distribuição da PLR não poderia ser inferior a um semestre civil. Já a Lei nº 10.101/2000 alterou a redação do referido parágrafo para não haver distribuição da PLR em período inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Conforme será demonstrado, no próximo capítulo (item 3.1), por meio do exame da jurisprudência do CARF que versa sobre os possíveis entendimentos quanto à periodicidade do pagamento, a nova redação possibilitou dois períodos distintos para a efetivação da PLR. A regra mencionada prevê que não poderá haver mais de duas distribuições por ano civil. Pode-se distribuir a PLR em período não inferior a um semestre civil **ou** duas vezes no mesmo semestre civil, mas sem exceder o limite de duas distribuições por ano civil⁸. Assim, é permitido escolher se

⁸ Verifica-se que, por meio de uma primeira leitura do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, que não é clara a alteração trazida pela nova redação quanto à regra da periodicidade da distribuição da PLR. Para melhor compreensão da alteração destaque-se o trecho do voto Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, no acórdão nº 2402-00.125, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 19.08.2009, que dispõe: “Assim, a legislação afirma que não é possível o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil **ou** mais de duas vezes no ano. Claro está que o termo “ou” foi utilizado pelo legislador com conotação alternativa, como na gigantesca maioria das vezes quando o termo é utilizado na Língua Portuguesa vigente. (...) Ressalte-se que essa conclusão é idêntica à manifestação do INSS que – por entendimento oficial, pela Consulta Técnica 507, publicada em 21/07/2004 — afirma que a interpretação a ser adotada

haverá distribuição, por exemplo, em janeiro e abril do mesmo ano civil ou uma distribuição em fevereiro e outra em setembro, ou seja, respeitando a regra da distribuição em período não inferior a um semestre civil, sem ferir o limite de duas distribuições por ano civil.

A seguir serão destacados os principais temas da Lei nº 10.101/2000 bem como a jurisprudência dos tribunais administrativos em relação às discussões sobre os pontos controvertidos sobre o pagamento da PLR.

pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária deve ser a conotação de **alternativa** à palavra "ou", utilizada no texto legal.

"CONSULTA TÉCNICA 507/2004, PARECER PFEINSS/ CGMT/DCMT Nº 10/2004. EMENTA: A parte final do §2º do art. 3º deve ser entendida como uma flexibilização da periodicidade mínima estabelecida, de forma que o adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, ainda que no mesmo semestre civil.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, impõem-se as seguintes conclusões:

*2) O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, **no mesmo ou em distinto semestre civil.**"*

Assim, a PLR pode ser paga no máximo em duas vezes no ano civil, seja no mesmo, seja em distinto semestre."

2. PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS E A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

De acordo com o Conselheiro do CARF Mauro José Silva⁹, as discussões mais significativas sobre o pagamento da PLR envolvem os seguintes temas:

- (i) Participação de representante dos sindicatos nas negociações que antecederam o acordo sobre a PLR;
- (ii) Escolha dos representantes dos empregados nas comissões;
- (iii) Existência de regras claras e objetivas nos acordos;
- (iv) Índices utilizados para apurar os resultados;
- (v) Data da assinatura dos acordos;
- (vi) Pagamentos da PLR em mais de duas parcelas anuais;
- (vii) Pagamento de PLR apesar de não atingida a meta pactuada;
- (viii) Valor pago a título de PLR que se mostra excessivo e de caráter substitutivo ao salário;
- (ix) Pagamento de PLR somente a algumas categorias.

É importante esclarecer que no presente trabalho somente serão analisadas as jurisprudências do CARF no que tange aos seguintes aspectos da lei: (i) a periodicidade do pagamento da PLR, (ii) o pagamento da PLR somente a algumas áreas e (iii) a existência de regras claras e objetivas nos acordos de PLR. Ressalte-se que, apesar de também serem significativas, as outras questões apontadas por Mauro José Silva não serão abordadas de forma detalhada no presente trabalho, tendo em vista que os pontos acima destacados representam um número elevado das discussões sobre o pagamento da PLR na jurisprudência do CARF.

2.1 A PERIODICIDADE DO PAGAMENTO DA PLR

⁹ JOSÉ SILVA, MAURO. A Participação nos Lucros ou Resultados e as Exigências da Regulamentação da Imunidade em Relação às Contribuições Previdenciárias: in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 193, a no 2011, p. 119.

A Lei nº 10.101/2000, no art. 3º, § 2º, dispõe que:

§ 2º 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.

Por meio da leitura do referido dispositivo, conclui-se que a intenção do legislador, ao prever que o pagamento da PLR não poderia ser efetuado mais de duas vezes no mesmo ano civil, é evitar que o pagamento da remuneração seja mascarado como PLR¹⁰.

É importante destacar, ainda, que não importa a nomenclatura que é dada ao pagamento da verba. O que se torna relevante é saber a sua natureza, isto é, no caso do pagamento da PLR, verificar se foram observadas as regras previstas na legislação específica à luz dos objetivos constitucionais.

Na análise da jurisprudência administrativa verifica-se que há dois entendimentos possíveis quanto à periodicidade do pagamento da PLR. Há acórdãos no sentido de que uma vez efetuado o pagamento da PLR mais de duas vezes no mesmo ano civil, a totalidade do pagamento deve ser descaracterizada e integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, destaque-se, conforme já exposto no capítulo anterior, que a distribuição poderá ocorrer em um mesmo semestre civil ou em semestres distintos. A única exigência legal é não ultrapassar o limite de duas distribuições por ano civil.

Nesse sentido¹¹, destaque-se o trecho do acórdão nº 2302-00.256, do Relator Conselheiro Marcos André Ramos Vieira, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 29.10.2009:

¹⁰ Tal entendimento pode ser observado no trecho do voto do Conselheiro Relator Marcelo Oliveira, no acórdão nº 2402-00.125, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 19.08.2009, que dispõe: “A isenção concedida em pagamentos de PLR de acordo com a legislação – com a condição de não ser mero disfarce de remuneração habitual pelo trabalho do segurado – visa a ampliação da renda dos trabalhadores, oriunda de atingimento de metas desejadas pelas empresas, e visa o aumento de produtividade das empresas, com a consequente ampliação da produtividade e da competitividade do País.” (Grifo não existente no original)

¹¹ Além do acórdão em epígrafe, tal entendimento também foi adotado nos seguintes precedentes:

A recorrente pagou a verba participação nos lucros em desacordo com a legislação específica. A recorrente descumpriu o disposto no § 2º, art. 3º da Lei nº 10.101, ao fazer mais de um pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. Qualquer parcela paga em desacordo com a legislação integra em sua totalidade o salário-de-contribuição.

Por outro lado, também há precedentes do CARF que adotam o posicionamento de que somente integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os pagamentos de PLR que desrespeitaram a periodicidade prevista na lei, o limite de duas distribuições por ano civil. Ou seja, somente as parcelas que excederam o limite é que seriam incluídas na base de cálculo, e não a totalidade do pagamento.

Tal entendimento foi adotado no acórdão nº 2402-00.125, do Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 19.08.2009, destaque-se o seguinte trecho:

Portanto, deve-se tomar a mesma medida já citada. O Fisco deve excluir do lançamento nesses estabelecimentos todos os dois primeiros pagamentos, por feitos de acordo com a legislação, e manter o último pagamento, da competência 06/2005, pois feito em desacordo com a legislação.

Conforme pode-se constatar por meio da leitura dos trechos das decisões acima citadas, não há uma posição pacífica do CARF quanto à regra da periodicidade da distribuição da PLR.

Ora, parece ser mais acertado o entendimento do acórdão acima citado da 4ª Câmara¹², uma vez que não há previsão na Lei nº 10.101/2000 no sentido de

acórdão nº 206.01.027, Relatora Conselheira Cleusa Vieira de Souza, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 02.07.2008; acórdão nº 206-00.819, Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.05.2008; acórdão nº 205-00.867, Relator Conselheiro Marco André Ramos Vieira, 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.08.2008; e acórdão nº 2401-00.570, da Redatora Designada Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 20.08.2009.

¹² Nessa mesma linha, cite-se o acórdão nº 205-01.171, Conselheiro Relator Marcelo Oliveira, da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008, cujo trecho transcreve-se a seguir: “Pela análise dos acordos, verificamos que há previsão para pagamentos conforme a legislação:

descaracterização da totalidade do pagamento como integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias. As parcelas pagas de acordo com os requisitos fixados em lei devem ser as únicas a serem consideradas para efeito de exclusão da incidência das contribuições previdenciárias¹³. Atenta-se ao fato de que a finalidade da PLR também é beneficiar o empregado, assim, deve-se evitar ao máximo que o acordo de PLR firmado por representantes dos empregados e dos empregadores seja ignorado, uma vez que a vontade das partes está refletida no acordo.

2.2 PAGAMENTO DA PLR A SOMENTE ALGUMAS ÁREAS DA EMPRESA

Para compreender melhor a discussão existente na jurisprudência administrativa no que tange ao pagamento de PLR a somente algumas áreas da empresa, cumpre observar os artigos 1º e 2º da Lei nº 10.101/2000:

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.

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

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

pagamentos ou antecipações em periodicidade superior a um semestre civil, ou mais em duas vezes no mesmo ano civil (§ 2º, Art. 3º, Lei 10.101/2000) . O que ocorreu, que corretamente fez com que a fiscalização desconsiderasse esses pagamentos como SC, foi que o acordo previu a possibilidade de, a pedido dos segurados, a antecipação de parte do PLR em diversas parcelas, o que afronta a legislação. Assim, acreditemos que há pagamento em acordo com a legislação, como também há pagamentos em desacordo com a legislação. Portanto, os pagamentos que estão em conformidade com a legislação devem ser excluídos do lançamento.” No mesmo sentido, é o entendimento exarado no acórdão nº 206-01.025, Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 02.07.2008.

¹³ Conforme pacífica jurisprudência do STF, as contribuições previdenciárias são classificadas como espécie tributária. Nesse sentido, submetem-se às limitações constitucionais do Poder de tributar. Dessa forma, aplica-se o disposto no art. 97, do Código Tributário Nacional (CTN), de 25.10.1966, isto é, o princípio da legalidade e da tipicidade que dispõem que os elementos da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e alíquota) devem estar previstos em lei.

II - convenção ou acordo coletivo.

Note-se que os artigos em destaque dispõem que a referida Lei disciplina que a PLR dos trabalhadores deverá ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão com indicação pelo sindicato da respectiva categoria ou convenção ou acordo coletivo.

Em momento algum, seja nos artigos em destaque, seja no restante da Lei, há previsão de pagamento da PLR para a totalidade dos empregados. Assim, conclui-se que é possível, por exemplo, pagar PLR somente aos empregados que trabalham em determinada área da empresa. Não há nenhuma imposição no sentido de que a totalidade dos empregados façam jus ao recebimento da PLR. O que não se admite é o tratamento diferenciado para empregados da mesma área.

Deve ficar claro que o considerado importante para o pagamento é o cumprimento das regras previstas no acordo. A observância do acordo é sempre o cerne da questão, uma vez que envolve a vontade das partes.

Para fortalecer o argumento de que é possível o pagamento da PLR a somente algumas categorias da empresa importante a análise da atual legislação que regulamenta a matéria, conjuntamente com a ponderação da *ratio* constitucional.

O primeiro ponto a ser observado para entender o porquê de se admitir o pagamento a somente algumas categorias da empresa está na discricionariedade do empregador de instituir um programa de PLR em sua empresa.

Como visto a norma constitucional está disposta no capítulo dos direitos sociais dos trabalhadores. No entanto, o empregador tem a faculdade de decidir se irá aplicar ou não em sua empresa o disposto constitucional. Uma vez aplicado o instituto na empresa, pode-se dizer que a intenção do empregador é aumentar a integração entre capital e trabalho, de forma a incentivar os empregados a aumentarem a produtividade.

Ocorre que em uma empresa há diversas funções que podem ser exercidas, mas não necessariamente todas estão vinculadas à atividade fim, ou seja, ao seu objeto social, e, portanto, essas outras atividades “meio” não afetam diretamente a produtividade, sendo possível, portanto, excluir do acordo de PLR os empregados que exercem essas atividades “meio”.

Assim, não seria necessário que o pagamento da PLR fosse extensível a todas as categorias. Isso é uma escolha do empregador que deve analisar se o pagamento da PLR a todos os empregados será benéfico para empresa. O não pagamento a todos os empregados não viola os direitos sociais do empregado, tendo em vista que a norma constitucional não obriga a instituição do pagamento da PLR nas empresas, pelo contrário, é uma norma que apenas incentiva a aplicação da participação.

Ressalta-se, mais uma vez, que a vedação se restringe à discriminação do pagamento entre empregados de uma mesma categoria. Não se pode aplicar tratamento diferenciado, isto é, determinar que alguns empregados da mesma categoria são elegíveis ao pagamento da PLR enquanto outros não são.

Além disso, normalmente, há mais de uma categoria de sindicato para empregados de áreas distintas de uma mesma empresa, o que fortalece o argumento de que não é obrigatório o pagamento da PLR à totalidade dos empregados, tendo em vista que pode ocorrer de um dos sindicatos de uma respectiva categoria não querer celebrar o acordo. Assim, não será justo que a outra categoria de empregados que exerce outra atividade, portanto, pertence a um sindicato distinto, não celebre seu acordo de PLR, uma vez que a outra área da mesma empresa não entrou em consenso para homologar seu acordo. Dessa forma, pode-se concluir que não há vedação para distribuição da PLR somente aos empregados de uma dada categoria.

No entanto, a jurisprudência do CARF, nessa questão, também apresenta entendimento divergente. Cite-se o trecho da ementa do acórdão nº 9202-00503, do

relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 09.03.2010, favorável ao contribuinte¹⁴:

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Já a Fazenda Nacional, no recurso especial que levou o precedente acima citado ao julgamento pela CSRF, alegou que:

19. A restrição da PLR a um grupo de trabalhadores mais especializados, embora seja um incentivo à produtividade destes, não se revela como um instrumento de integração entre capital e trabalho. Ao contrário, segrega ainda mais aqueles excluídos, afastando-lhes a compreensão de que fazem parte de um todo produtivo, de que sua dedicação ao trabalho lhe rende mais que só o salário, mas também dividendo à estrutura de que faz parte.

20. Não se externa aqui nenhum viés socialista em relação aos meios de produção, ou algo que o valha. O que se pretende evidenciar é que a exclusão de parcela significativa da força de trabalho da empresa do Programa de Participação nos Lucros revela um afastamento do objetivo estabelecido na Lei de regência, inclinando o programa para uma alternativa de remuneração variável em função de resultados, prevista no art. 457, § 1º da CLT.

Verifica-se que os argumentos da Fazenda, nesse caso, não possuem fundamento legal e tampouco respaldo na norma constitucional. Ora, o que deve ser observado é o disposto na Lei nº 10.101/2000, à luz da CF/88. E conforme anteriormente mencionado, não há previsão legal que obrigue o pagamento da PLR à totalidade dos empregados e esse entendimento não viola a CF/88. É importante ressaltar que esse tema vem sendo decidido de forma favorável ao contribuinte.

¹⁴ Na mesma linha, há também os acórdãos nº 205-01.17 8, do Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008 e nº 2401-00.066, Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 04.03.2009.

2.3 A EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NOS ACORDOS DE PLR

Entre os pontos controversos sobre a matéria acima exposta, o próximo a ser abordado, provavelmente, é o que gera maior número de autos de infrações, tendo em vista a controvérsia e amplo debate na jurisprudência do CARF. O cerne da questão é estabelecer o que seriam considerados como regras claras e objetivas.

A Lei nº 10.101/2000 determina em seu art. 2º que:

§ 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.

Note-se que o legislador utilizou conceitos abertos que permitem aos intérpretes da lei extrair da sua leitura diversas conclusões sobre o que seriam regras claras e objetivas a serem pactuadas em um acordo de PLR.

Conforme se verifica, muito embora a referida lei estabeleça critérios que possam servir como “regras claras e objetivas” para as partes em seu acordo de PLR, a sua utilização não é obrigatória. A própria redação do parágrafo é expressa e determina em sua parte final que os critérios podem ser considerados, “entre outros”. Ou seja, o legislador não restringiu a utilização de critérios àqueles previstos na lei.

Ou seja, o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 determina apenas que as regras relativas à PLR devem ser claras e objetivas, de forma a se evitar qualquer tipo de

discriminação entre os empregados da empresa e, também, qualquer tipo de dúvida quanto ao que fora acordado.

Trata-se de mera faculdade legal, e não uma imposição. Se a vontade do legislador fosse obrigar a utilização dos critérios previstos nos incisos do parágrafo acima transcrito, assim o teria feito. No entanto, o legislador intencionalmente dispôs apenas sobre critérios exemplificativos. Deixou espaço para a criatividade e liberdade das partes, ajustando aos seus interesses específicos o conteúdo do acordo de PLR. Portanto, a Lei nº 10.101/2000 não dispôs o que seriam as regras claras e objetivas.

Conforme se extrai da jurisprudência do CARF, um dos argumentos utilizados pela fiscalização para a lavratura de auto de infração é o fato dos acordos de PLR não observarem a Lei nº 10.101/2000, ao deixarem de incluir no acordo um dos critérios previstos na lei. A fiscalização defende que a expressão “podendo ser considerados entre outros” prevista no final do parágrafo, é apenas uma faculdade das partes para escolher entre o inciso I ou II. Assim, o legislador já teria expressamente disposto na lei o que seriam as regras claras e objetivas ao impor a utilização de um dos critérios.

Em confronto com o argumento da fiscalização acima exposto, destaque-se no acórdão nº 206-00.397 trecho do voto vencedor, do Conselheiro Rogério Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 13.02.2008, que deu provimento ao recurso voluntário:

Por outro lado, o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal sugere uma suposta necessidade de que o acordo preveja metas ou resultados a serem atingidos, para que haja a distribuição dos lucros, o que é um equívoco grave, porque o dispositivo legal em questão não quer impor às partes acordantes aqueles critérios arrolados nos seus incisos, onde estão consignados as indigitadas metas e resultados. Tanto isso é verdade, que na parte final, o *caput* do § 1º usa a expressão “podendo ser considerados, entre outros (...)”, que nos leva a uma interpretação de que os incisos concedem meros caminhos que podem ou não ser eleitos pelas partes aderentes, portanto, sem qualquer repercussão na natureza da verba a ser paga.

Em verdade, o entendimento da muito digna autoridade fiscal pretende fazer de uma mera faculdade legal, uma obrigação a ser observada por quem tiver a pretensão de implementar um programa de PLR, em flagrante contrariedade da Lei, que conferiu às partes envolvidas na negociação o direito de adotar, desde de que claros e objetivos, os critérios e condições que entenderem mais justos, mas não necessariamente os sugeridos pela lei regulamentadora.

Ora percebe-se que a interpretação da fiscalização está equivocada, tendo em vista a expressão na parte final do referido parágrafo “podendo ser considerados, entre outros”, é, claramente, uma faculdade legal. Para ilustrar o descabimento desse entendimento, cite-se, por exemplo, uma norma legal que reflita uma imposição, ou seja, a vontade do legislador foi restringir o rol determinando-o de forma taxativa. Nesse sentido, o parágrafo 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, estabelece que: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente:**” (Grifo não existente no original)

Destaque-se a expressão “exclusivamente” para demonstrar que, nesse caso, a intenção do legislador foi sim de restringir, e, portanto, só não integram o salário de contribuição as verbas **expressamente** previstas na referida lei. Assim, é possível identificar pela própria redação da lei quando o intuito do legislador é determinar **expressamente** uma obrigação.

Por sua vez, a hipótese de celebração do acordo de PLR, o legislador determina tão somente a utilização de regras claras e objetivas. Sem determinar quais são estas regras, apenas sugere e exemplifica o que pode ser ou não acatado pelas partes na negociação do acordo de participação¹⁵. O essencial no acordo é fornecer com clareza aos participantes as regras previstas. Isto é, as partes devem

¹⁵ Para demonstrar outras regras claras e objetivas que podem ser adotadas, há precedentes do CARF que admitem como condição do pagamento da PLR a lucratividade e o pagamento de um valor fixo. Nesse sentido, destaque-se trecho do voto vencedor do Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, o acórdão nº 205-01.228, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.10.2008, que transcreve o trecho de uma Convenção Coletiva de Trabalho em que foi estabelecida uma regra genérica para pagamento da PLR: “Participação dos empregados nos lucros do banco em 1998: ao empregado admitido até 31/12/97, em efetivo exercício em 31/12/98, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 01/03/99, de 80% s/ o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/98, acrescido do vr. fixo de R\$ 300,00, limitado ao vr. de R\$ 3.000,00. Observar-se-á o teto máximo de 15% e mínimo de 5% do lucro líquido, até que o vr. individual seja igual a dois salários do empregado e limitado a R\$ 6.000,00 ou 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro. O banco poderá compensar os valores antecipados.” Verifica-se no trecho citado que se permite a adoção de outras regras claras e objetivas que não aquelas mencionadas exemplificativamente na lei.

possuir amplo conhecimento das regras ali acordadas. Não pode haver dúvidas quanto ao direito de recebimento da PLR. Dessa forma, a expressão “regras claras e objetivas” está atrelada à “fixação dos direitos e à aferição das informações pertinentes ao cumprimento do que foi acordado”.

Tal entendimento foi adotado no acórdão nº 206-00.3 97, anteriormente citado, cujo trecho transcreve-se abaixo¹⁶:

A regulamentação inserida na Lei nº 10.101/2000, a partir da leitura dos dispositivos legais encimados, denota uma acentuada preocupação em se garantir que o **pagamento da PLR** seja, antes mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, mas não parece aceitar uma fixação unilateral de critérios e valores. (...)

Sem embargos, se analisarmos de forma mais detida a exigência contida no § 1º do art. 2º *ut* mencionado, veremos que os instrumentos de negociação deverão prever regras “*claras e objetivas*”, e esse é o ponto central da questão, porque o que a Lei exige não são metas ou resultados, mas sim preceitos que não sejam geradoras de dúvidas que impeçam a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado.

¹⁶ Destaquem-se os seguintes acórdãos que também discutem a existência de regras claras e objetivas: acórdão nº 9202-00.503, do Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, da CSRF, em 09.03.2010; acórdão nº 2402-00.125, Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 19.08.2009; acórdão nº 205-01.331, Relatora Conselheira Liege Lacroix Thomasi, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.11.2008; acórdão nº 2401-00.066, Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, do CARF, em 04.03.2009; acórdão nº 205-01.2 28, do Redator Designado Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.10.2008; acórdão nº 205-01.178, Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008; acórdão nº 206-00.460, do Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.04.2008; acórdão nº 206-00.641, da Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.04.2008; acórdão nº 206-00.754, Relatora Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 10.04.2008; acórdão nº 206-00.819, Relatora Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.05.2008; acórdão nº 206-01.351, Relator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008, acórdão nº 206-01.344, Relatora Designada Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.09.2008; acórdão nº 2301.00.283, Relator Conselheiro Marcos André Ramos Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 06.05.2009; acórdão nº 2401-00.545, da Redatora Designada Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, do CARF, em 19.08.2009; acórdão nº 2401-00.570, da Redatora Designada Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 20.08.2009; acórdão nº 2302-00.256, do Relator Conselheiro Marcos André Ramos Vieira, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 29.10.2009; e acórdão nº 2402-01.079, da Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 17.08.2010.

Portanto, conclui-se que a necessidade de previsão de regras claras e objetivas é um aspecto fundamental na celebração do acordo de PLR de modo a torná-lo um instrumento que vise refletir a vontade das partes, garantindo de forma clara o conhecimento do que fora acordado.

CONCLUSÃO

O presente trabalho visou destacar alguns pontos controversos sobre o pagamento de PLR. Cumpre ressaltar que, apesar de estar previsto na CF/88 desde sua promulgação, o tema ainda é objeto de amplo debate. E questões importantes como, por exemplo, a discussão sobre a auto aplicabilidade do art. 7º, XI, da CF/88, ainda está pendente de julgamento, no RE nº 569.441 -RS.

Como é do conhecimento de todos, as empresas no Brasil possuem um custo elevado com diversos encargos que incidem sobre a folha de salário dos empregados¹⁷. Portanto, se há alguma forma de desonerar tais encargos da folha de pagamento, certamente tal prática será adotada pelos contribuintes, como é o caso da PLR. No entanto, de acordo com o exposto anteriormente, não é a simples denominação da verba que irá caracterizar sua natureza como não remuneratória.

Ressalte-se que a decisão do STF sobre a questão, que teve sua repercussão geral reconhecida, poderá apresentar grande impacto na sociedade, tendo em vista que é prática comum das empresas pagarem aos seus empregados PLR para incentivar a integração entre o capital e trabalho de forma desvinculada da remuneração. Uma decisão do STF proferida no sentido de que o art. 7º, XI, da CF/88 é auto aplicável seria uma vitória para os contribuintes, ou seja, que a PLR está desvinculada da remuneração e independe de norma regulamentadora para sua plena eficácia.

¹⁷ O referido custo inclusive compõe o que é conhecido como “Custo Brasil”.

Entretanto, como ainda não há decisão, destacou-se o entendimento do CARF sobre a matéria para demonstrar o que vem ou não sendo aceito pelo tribunal administrativo atualmente.

A priori, cabe ressaltar que a Lei nº 10.101/2000 não é uma norma minudente, ou seja, não estabelece de forma específica a disciplina a ser aplicada. Isto é, algumas matérias reguladas na lei permitem diversas interpretações. O legislador deixou as partes envolvidas celebrarem os acordos de PLR livremente, de acordo com sua criatividade. Assim, é possível adaptar os acordos conforme as necessidades de cada negócio.

Talvez o motivo acima exposto possa explicar a razão por que há tanta divergência no entendimento do CARF quanto à PLR. São diversos os temas da legislação que fomentam o debate e cada um possui precedentes favoráveis tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

De fato, os acordos não são uniformes, uma vez que a legislação não determina nenhum formato. Há sim regras que são específicas, como, por exemplo, a periodicidade do pagamento da PLR. No entanto, mesmo esse ponto, permite interpretações diferentes, ou seja, pode-se descaracterizar a totalidade dos pagamentos ou apenas aquelas distribuídas em desacordo com a legislação.

Já a controvérsia em relação ao pagamento ser extensível aos empregados de uma mesma área da empresa é matéria que não está disciplinada na lei. Inclusive o que se argumenta, por esse motivo, é que a lei não prevê essa exigência. Assim, deve se verificar qual o objetivo da utilização do instituto da PLR previsto na CF/88, qual seja, o incentivo da integração entre o capital e trabalho de forma desvinculada da remuneração.

A instituição da PLR em uma empresa é uma faculdade do empregador. Não há violação ao dispositivo constitucional no caso de não distribuição ou na hipótese de distribuição da PLR a somente algumas categorias. A norma constitucional não é obrigatória, ou seja, não é uma imposição ao empregador instituir a PLR em sua

empresa. Se a aplicação da PLR na empresa visa aumentar sua produtividade, não é necessário abranger categorias de empregados que não estão vinculados com a atividade fim da empresa, isto é, a atividade exercida que contribui para o crescimento da empresa.

Portanto, diante de todo o exposto, cabe uma indagação, deveria ser descaracterizado um acordo que foi corretamente celebrado entre as partes (com representantes tanto dos empregados quanto dos empregadores e com participação do respectivo sindicato), por tão somente não abranger a totalidade de empregados de uma mesma empresa? Ora, qual é o efeito da vontade das partes envolvidas manifestamente exposta no acordo?

Além disso, há empresas de vários portes que possuem diversas categorias de empregados e respectivamente sindicatos distintos. Dessa forma, nos termos já salientados, será necessário celebrar acordos distintos. São questões como essas que merecem um olhar crítico dos julgadores no momento de proferirem seus votos.

E, além disso, como as funções exercidas por cada área da empresa são diversas, melhor é celebrar acordos diferentes até para possibilitar o cumprimento das “regras claras e objetivas”. Como não há uma definição única para “regras claras e objetivas”, mais uma vez, o que deve ser analisado é se a vontade das partes envolvidas foi respeitada.

Verifica-se que a intenção do legislador não foi restringir a definição de “regras claras e objetivas” às hipóteses previstas na lei, e sim apenas sugerir-las. Trata-se de mera faculdade legal. Nesse caso, o que deve ser observado é se as partes possuem amplo conhecimento do que foi acordado e se os critérios previstos podem ser alcançados.

Conforme já exposto acima, não há um entendimento consolidado do CARF sobre a matéria. Talvez um dos principais motivos venha a ser o fato dos conceitos previstos na Lei nº 10.101/2000 serem abertos, o que possibilita uma infinidade de acordos de PLR, com diversas peculiaridades.

Ressalte-se que o fato de a lei prever conceitos abertos não é uma crítica, pelo contrário, uma vez que engessar os conceitos e determinar uma isonomia nos critérios e regras pactuados nos acordos de PLR seria o mesmo que inviabilizar o instituto. Não seria um incentivo a integração entre capital e trabalho desvinculada da remuneração, e sim, um desincentivo, tendo em vista que cada empresa possui uma necessidade diferente.

Dessa forma, verifica-se que a matéria é extremamente casuística, razão por que há diversos entendimentos no CARF. Cada caso deve ser analisado de acordo com as suas peculiaridades.

Apesar de existirem decisões favoráveis para o Fisco e para o contribuinte, o que se pode concluir da análise da jurisprudência do CARF é que a maioria dos Conselheiros já tem uma opinião formada sobre os pontos controvertidos.

Tal conclusão decorre do fato da maioria das decisões citadas ao longo do trabalho serem proferidas por maioria de votos. Ou seja, é raro encontrar no tribunal uma decisão unânime sobre a matéria. Cada Conselheiro já possui um entendimento sobre a matéria (com exceção, é claro, de casos extremamente peculiares). Esse fato pode ser favorável ou não.

A consolidação de um entendimento por um tribunal é algo que, por um lado, facilita e unifica a jurisprudência. Mas por outro, se o entendimento é desfavorável, torna-se uma árdua tarefa demonstrar ao tribunal que o caso específico é totalmente diferente e, portanto, o entendimento deve ser alterado¹⁸.

Como dito anteriormente, é difícil determinar a posição do CARF sobre a matéria na medida em que cada acordo de PLR possui suas peculiaridades. Além disso, as próprias Câmaras do CARF apresentam entendimentos divergentes sobre

¹⁸ Para ilustrar um precedente que foi julgado, por unanimidade de votos, destaque-se o acórdão nº 9202-00.503, Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, da CSRF, em 09.03.2010, que negou provimento ao recurso especial da Fazenda.

a questão. Assim, é recomendável que as empresas observem previamente o disposto na Lei nº 10.101/2000 na elaboração dos referidos acordos, para evitar questionamentos da Receita Federal do Brasil e futuras autuações.

No entanto, caso não seja possível escapar de uma autuação, é bom saber que há entendimentos distintos, o que significa que há boas teses de defesa para o Fisco e os contribuintes.

REFERÊNCIAS

Bibliografia:

IBRAHIM, FÁBIO ZAMBITTE. **Curso de Direito Previdenciário**, 16ª edição, Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2011, p. 341-342.

MASCARO DO NASCIMENTO, AMAURI. **Curso de Direito do Trabalho**, 24ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 1054.

JOSÉ SILVA, MAURO. A Participação nos Lucros ou Resultados e as Exigências da Regulamentação da Imunidade em Relação às Contribuições Previdenciárias: in **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 193, ano 2011, p. 119.

Legislação:

Constituição Federal, de 05.10.1988.

Lei nº 8.212, de 24.07.1991.

Medida Provisória nº 794, de 29.12.1994.

Lei nº 10.101, de 19.12.2000.

Jurisprudência:

Supremo Tribunal Federal (STF):

Recurso Extraordinário nº 569.441-RS, Relator Ministro Dias Toffoli.

Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 844.075-RS, relatora Ministra Denise Arruda, publicado no Diário de Justiça de 04.05.2009;

Recurso Especial nº 698.810/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, publicado no Diário de Justiça de 11.05.2006.

Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Acórdão nº 9202-00503, do relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 09.03.2010;

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) - antigo Conselho de Contribuintes:

Acórdão nº 2402-01.079, da Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 2ª Turma

Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 17.08.2010.

Acórdão nº 2302-00.256, Relator Conselheiro Marcos André Ramos Vieira, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 29.10.2009;

Acórdão nº 2401-00.570, Redatora Designada Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 20.08.2009;

Acórdão nº 2402-00.125, Relator Conselheiro Marcelo Oliveira da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 19.08.2009;

Acórdão nº 2401-00.545, Relatora Conselheira Elaine Cristina e Silva Vieira da 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção, do CARF, em 19.08.2009;

Acórdão nº 2301.00.283, Relator Conselheiro Marcos André Ramos Vieira, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção, do CARF, em 06.05.2009;

Acórdão nº 2401-00.066, Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, em 04.03.2009;

Acórdão nº 205-01.331, Relatora Conselheira Liege Lacroix Thomasi, 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.11.2008;

Acórdão nº 205-01.228, do Redator Designado Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.10.2008;

Acórdão nº 206-01.351, Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008,

Acórdão nº 205-01.178, Relator Conselheiro Marcelo Oliveira, da 5ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008;

Acórdão nº 205-01.171, Conselheiro Relator Marcelo Oliveira, da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 07.10.2008;

Acórdão nº 206-01.344, Redatora Designada Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.09.2008;

Acórdão nº 205-00.867, Relator Conselheiro Marco André Ramos Vieira, 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 05.08.2008;

Acórdão nº 206.01.027, Relatora Conselheira Cleusa Vieira de Souza, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 02.07.2008;

Acórdão nº 206-01.025, Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 02.07.2008;

Acórdão nº 206-00.853, Relator Conselheiro Daniel Ayres Kalume Reis, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 09.05.2008;

Acórdão nº 206-00.819, Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.05.2008;

Acórdão nº 206-00.754, Relatora Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 10.04.2008;

Acórdão nº 206-00.641, da Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.04.2008;

Acórdão nº 206-00.460, do Redator Designado Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 08.04.2008; e

Acórdão nº 206-00.397, Redator Designado Conselheiro Rogério Lellis Pinto, da 6ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes, em 13.02.2008.