

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS: ASPECTOS CONTROVERTIDOS E ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Gilberto Stürmer*
Diogo Antonio Pereira Miranda**

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho está estruturado em três momentos que seguem na seguinte linha: primeiramente, tratou-se da questão conceitual da Participação nos Lucros ou Resultados, a legislação aplicável hoje e a sua evolução legislativa.

Após, analisaram-se os requisitos de validade da PLR e a jurisprudência do CARF sobre os pontos controvertidos, salientando-se, desde já, que até o momento não há julgamento que represente período de competência pós alterações trazidas pela Lei n.º 14.020/2020.

* Advogado e Parecerista. Conselheiro Seccional da OAB/RS (2013/2015). Membro do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul (IARGS). Membro da Associação dos Advogados Trabalhistas de Empresas no Rio Grande do Sul (SATERGS). Titular da Cadeira nº 100 da Academia Brasileira de Direito do Trabalho. Titular da Cadeira nº 4 e Fundador da Academia Sul-Rio-grandense de Direito do Trabalho. Presidente da Academia Sul-Rio-grandense de Direito do Trabalho (2018/2020). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (1989), Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2000), Doutor em Direito do Trabalho pela Universidade Federal de Santa Catarina (2005) e Pós-Doutor em Direito pela Universidade de Sevilla (Espanha) (2014). Coordenador dos Cursos de Pós-Graduação - Especialização em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Coordenador do Núcleo de Direito Público e Social da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Professor Titular de Direito do Trabalho nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação (Especialização, Mestrado e Doutorado) na mesma Escola. Tem, como principais áreas de atuação, o Direito Individual do Trabalho e o Direito Coletivo do Trabalho e, como principal linha de pesquisa, a Eficácia e Efetividade da Constituição e dos Direitos Fundamentais no Direito do Trabalho. gsturmer@sturmer.com.br.

** Advogado. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS (2007). Especialista em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS (2008). Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. diogo@sturmer.com.br.

Por fim, analisaram-se os efeitos da não observância desses requisitos sobre as parcelas pagas a título de PLR e até que ponto a imunidade, prevista constitucionalmente, poderia ser modificada através de lei infraconstitucional.

É dentro desse conceito que se buscou demonstrar que, apesar de não ser tarefa das mais fáceis, a implementação de um plano de PLR seguro é possível e traz benefícios a todos os envolvidos, quando bem aplicado.

2. CONCEITO, BREVE HISTÓRICO E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A Participação nos Lucros ou Resultados, que no presente trabalho se tratará por PLR, sigla geralmente utilizada para esse instituto, como o nome já diz, é um valor pago aos empregados em virtude dos lucros ou resultados¹ atingidos por uma empresa, que, obviamente, decorreram, pelo menos em grande parte, da força dos trabalhadores envolvidos.

Conforme Amauri Mascaro Nascimento e Sônia Mascaro Nascimento²:

Participação dos empregados nos lucros da empresa, instituto antigo nas relações de trabalho, é uma forma de permitir que o trabalhador se associe aos resultados positivos apresentados pela empresa, destes ficando com uma parcela, não porque tenha aportado capital para o empreendimento, mas porque o seu trabalho contribuiu para o desenvolvimento econômico do empreendimento para o qual presta a sua atividade.

Trata-se de valor pago em decorrência do trabalho, ou seja, pressupõe a sua natureza salarial. Entretanto, como se verá mais adiante, esse valor poderá ser desvinculado da remuneração por

¹ “Enquanto a participação do lucro diz respeito basicamente à diferença positiva entre receitas e despesas, ou seja, é imperioso haver resultado positivo entre o faturamento da empresa e o seu custo, a participação nos resultados é ligada a metas e objetivos definidos pelo empregador, que não têm necessariamente a ver com a existência de lucro.” STÜRMER, Gilberto. *Direito constitucional do trabalho no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 47.

² NASCIMENTO, Amauri Mascaro; NASCIMENTO, Sônia Mascaro. *Curso de direito do trabalho*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. n.p. eBook.

previsão constitucional³. Convém salientar que, para Gilberto Stürmer⁴, “o fato gerador do lucro e do resultado não é a prestação do trabalho”, motivo pelo qual há a desvinculação da remuneração mesmo que não haja previsão legal nesse sentido.

Esse benefício passou a ser adotado no Brasil em 1946, e vinha previsto no inciso IV do art. 157 da CF.⁵ A Constituição posterior, de 1967, também trouxe esse instituto de forma bastante semelhante, em seu art. 158, inciso V.⁶ Também no ano de 1967 a PLR passou a constar na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), tendo sido incorporada pelo Decreto Lei n.º 229/1967, que trouxe o art. 621⁷ à referida legislação.

Veja-se que o dispositivo consolidado não trazia qualquer obrigatoriedade: apenas que esse tipo de parcela poderia ser incluído nas convenções e/ou acordos coletivos. A Constituição Federal, por sua vez, tanto no ano de 1946 como no ano de 1967, deixou claro ser a PLR uma parcela dependente de legislação que a regulamentasse (com a diferença de que, em 1946, a CF tratava como verba obrigatória, mas ainda dependente de lei). Para fins de regulamentação, o dispositivo celetista não foi o bastante e, acredita-se, sequer foi esse o propósito.

Nesse período, portanto, sem qualquer regulamentação específica, a verba paga a título de PLR não trazia benefício ao empregador, já que, por força legal do art. 457 da CLT⁸ e, posteriormente (1986), pelo

³ SÜSSEKIND, Arnaldo *et al.* *Instituições de direito do trabalho*. Vol I. 21. ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 479.

⁴ STÜRMER, Gilberto. *Direito constitucional do trabalho no Brasil*. p. 47.

⁵ Art 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores:
[...]

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

⁶ Art 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social:
[...]

V - integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, nos casos e condições que forem estabelecidos;

⁷ Art. 621. As Convenções e os Acordos poderão incluir entre suas cláusulas disposição sobre a constituição e funcionamento de comissões mistas de consulta e colaboração, no plano da empresa e sobre participação, nos lucros. Estas disposições mencionarão a forma de constituição, o modo de funcionamento e as atribuições das comissões, assim como o plano de participação, quando for o caso.

⁸ Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Enunciado n.º 251 do TST⁹ (cancelado em 1994), esses valores acabavam fazendo parte da composição do salário do trabalhador, sendo o seu recebimento fato gerador para o recolhimento previdenciário.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a PLR ganhou novos contornos, já que foi previsto expressamente que essa parcela seria desvinculada da remuneração do trabalhador, conforme se verifica no inciso XI do art. 7º:

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;

Apesar dessa alteração, essa parcela permanecia sem lei que a regulamentasse. Trata-se de uma norma impositiva que remeteu expressamente ao legislador a tarefa de concretizar essa participação nos lucros, sem se esquecer, entretanto, de que se trata de autêntico direito fundamental do trabalhador.¹⁰

Nesse momento, algumas empresas, por entenderem ser o dispositivo autoaplicável, passaram a se utilizar desse instituto. Esse posicionamento não era partilhado pela Receita Federal, todavia, que atuava buscando a contribuição previdenciária sobre esses valores.

Em dezembro de 1994, finalmente houve a regulamentação da PLR pela Medida Provisória n.º 794, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101/2000, lei aplicável até os dias atuais.

Veja-se que, desde a CF/88 até a regulamentação da PLR pela Medida Provisória n.º 794, houve um hiato de aproximadamente seis anos em que infundáveis dúvidas pairavam tanto sobre o empresariado como sobre a Receita, cada lado, obviamente, buscando a aplicação de seu entendimento. E assim permaneceu até 2015, quando essa

⁹ Súmula n.º 251 do TST. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA SALARIAL. (cancelamento mantido) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003 - Referência art. 7º, XI, CF/1988. A parcela participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais.

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 302.

situação foi, de fato, julgada de forma definitiva pelo STF no Recurso Extraordinário 569.441¹¹, cujo acórdão possui a relatoria do Ministro Teori Zavascki. Nesse momento, foi sacramentado que nesse período, enquanto não havia regulamentação da PLR, a parcela não seria desvinculada da remuneração por ter o dispositivo eficácia limitada, sendo fato gerador, portanto, de contribuições previdenciárias.

Essa decisão trouxe um voto paradigmático para quem sustenta posição contrária: o Ministro Dias Toffoli apresentou um voto no sentido de que o trecho que desvinculou a PLR do salário era autoaplicável, somente dependendo de regulamentação a forma como essa parcela seria paga. Nesse sentido:

[...]

Ao meu sentir, todavia, o posicionamento externado pela terceira corrente doutrinária é o que mais se coaduna com a finalidade da norma do art. 7º, inciso XI, da Constituição, a qual assegura o direito social de participação nos lucros “desvinculada da remuneração”. A mim não parece crível que possamos recusar eficácia à norma constitucional no que desvincula da remuneração a participação nos lucros ou nos resultados. Penso não haver lugar aqui para argumentação arrimada no caráter programático da norma.

[...]

O certo é que, após a regulamentação da PLR pela Medida Provisória n.º 794/1994 e, posteriormente, pela Lei n.º 10.101/2000,

¹¹ Importante mencionar que essa matéria já havia sido julgada pelos Recursos Extraordinários 398.284 e 393.764. Entretanto, foi no 569.441 que foi julgada de forma definitiva, com Repercussão Geral reconhecida. A ementa é transcrita abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

não há divergências de que a PLR possa ser parcela desvinculada do salário¹², desde que preenchidos alguns pré-requisitos que serão analisados mais adiante. Nessa hipótese, a PLR passa a ser uma parcela imune à tributação da contribuição previdenciária. Sobre o conceito de imunidade, assim entende Luciano Amaro¹³:

[...] A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Necessário se ter em mente, ainda, que se trata de parcela não obrigatória, ou seja, apesar de a PLR ser um direito fundamental do trabalhador expresso na CF (afinal, está prevista no art. 7º, dentro do Título II), uma legislação infraconstitucional acaba podendo suprimir esse instituto, deixando a cargo de negociação entre as partes envolvidas, nos exatos termos do *caput* do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.¹⁴

3. REQUISITOS DA PLR E O POSICIONAMENTO DO CARF SOBRE ALGUNS PONTOS CONTROVERTIDOS

Como já referido, e aqui importante reforçar, a PLR pode ser parcela imune. Para isso, necessita preencher certos requisitos e cumprir com certas disposições constantes na Lei n.º 10.101/2000.

O primeiro ponto a ser considerado é que a PLR deve ser um instrumento de integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade. Isso significa dizer que a PLR não pode ser confundida com salário. Deve ser, portanto, um incentivo para uma produtividade extraordinária.¹⁵

¹² Conforme prevê o art. 3º da Lei n.º 10.101/2000:

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.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 174.

¹⁴ 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: [...]

¹⁵ Veja-se, nesse sentido, TUMA, Fábila. *Participação nos lucros ou resultados da empresa: incentivo à eficiência ou substituição dos salários?* São Paulo: LTr, 1999. p. 224.

Nesse ponto, ainda que a legislação não traga nenhuma limitação no valor a ser pago a título de PLR, ou sequer que deva existir uma proporcionalidade entre salário e PLR, essa situação é analisada pela Receita Federal e pelo CARF, com o intuito de evitar que a parcela seja paga em substituição ao salário. Um exemplo dessa análise se pode verificar no acórdão de n.º 2201-003.591.

Sem uma limitação imposta por lei, abre-se brecha para a subjetividade, não havendo, assim, um regramento claro definido tanto pela Receita como pelo CARF. Uma das correntes, indicadas no acórdão acima, entende que o limite do valor pago a título de PLR deve ser inferior a 100% da remuneração anual do empregado. Valor superior a esse já seria um indício de substituição salarial. Veja-se:

[...] Quando a lei afirma que a PLR não pode substituir ou complementar o salário, não está a estipular a mera inexistência de uma cláusula contratual com esse conteúdo. Para dar plena eficácia à norma em questão, **é preciso investigar a situação concreta e verificar se há uma compatibilidade racional** entre o que é pago a título de salário e o *plus* que seria devido a título de PLR. Por isso, entendo bastante adequada a limitação estabelecida no acórdão transcrito, pelo qual **o PLR equivalente a 100% da remuneração anual já implica sinal inequívoco de que o instituto é usado como substituto para a remuneração.** [...] - grifado

O segundo ponto a ser considerado, e aqui torna a ser citado apenas para reforço, é o fato de que a PLR trata de parcela não obrigatória: ou seja, somente é devida caso seja assim acordado entre as partes envolvidas (empresa, empregado e sindicato).

O terceiro requisito a ser observado é que deve existir o comum acordo entre as partes na escolha do procedimento de negociação a ser adotado, sendo através de uma comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou através de norma coletiva (acordo ou convenção). Tal disposição está prevista nos incisos I e II do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.¹⁶ E aqui já é cabível se falar no quarto requisito que

¹⁶ I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

é justamente a participação obrigatória do sindicato nessa negociação. É claro que, tratando de plano de PLR negociado em norma coletiva, a participação do sindicato já estará suprida. O problema reside no plano estabelecido por comissão paritária.

Veja-se que, conforme se verifica, por exemplo, no acórdão de n.º 2401-009.767¹⁷, o CARF vinha decidindo pela invalidade do plano que fosse estabelecido sem a presença do sindicato obreiro. Em verdade, podem ser observadas três correntes no CARF sobre esse aspecto. A primeira corrente dispõe que, caso o sindicato não tivesse sido convidado a compor a comissão paritária, o plano que institui a PLR era reputado inválido. O exemplo é justamente o acórdão mencionado acima. Para o caso de o sindicato ter sido convidado e não comparecido na reunião da comissão paritária, seria aplicada ou a segunda corrente, que entende que a comprovação do convite supriria a necessidade de comparecimento do sindicato e essa ausência não poderia prejudicar empregados e empregadores (conforme, por exemplo, acórdãos 2302-003.550 e 2401-003.670) ou a terceira corrente, majoritária, que entende que o convite não supre a ausência, já que a recusa sindical deveria ser substituída por outras formas de participação desse ente, a ser obviamente buscada pela empresa, utilizando-se, em analogia, o art. 616 da CLT¹⁸ (como, por exemplo, acórdãos 9202-004.307, 9202-005.211, 9202-005.708 e 9202-004.307).

¹⁷ Ementa: [...] PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. NEGOCIAÇÃO COLETIVA. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. A integração de representante indicado pelo sindicato na comissão dos empregados a negociar a PLR não restou comprovada, não sendo prova hábil para tanto o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical dos trabalhadores.

¹⁸ Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva.

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes.

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entablada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo.

§ 3º Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo.

§ 4º Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente.

Trata-se de um posicionamento controverso e que transfere à empresa uma responsabilidade que, acredita-se, não é a dela. Explica-se: uma das alternativas do art. 616 seria a comunicação ao órgão responsável (hoje o Ministério da Economia) que, no recebimento dessa comunicação, apenas faria uma nova convocação do sindicato. Há chance de o sindicato negar novamente. Dessa vez, não sobrariam alternativas, já que a segunda seria o ajuizamento de um dissídio coletivo, o que, convenha-se, é inadequado para o caso, eis que a comissão paritária não gera uma norma coletiva, que é justamente o objetivo do dissídio.

De qualquer sorte, a Lei n.º 14.020/2020, que alterou de forma substancial a lei que regulamenta a PLR, veio lançar luzes a essa e outras lacunas e/ou incongruências legislativas que acabavam sendo alvo da subjetividade dos órgãos julgadores. Nesse ponto em específico, trouxe o § 10º para o art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, que assim dispõe:

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Trata-se de uma acertada hipótese em que, no caso de o sindicato não indicar representante, a comissão paritária pode seguir o trabalho de elaboração do plano da PLR. Por ser uma alteração recente, não há jurisprudência no CARF que reflita o período de apuração posterior à essa adição legislativa; entretanto, por ser bastante clara e expressa, acredita-se que trata de alteração no posicionamento do Conselho, pelo menos nos casos em que o sindicato seja efetivamente convidado a integrar a comissão paritária.

O quinto requisito é a necessidade de arquivamento do acordo que institui a PLR na sede do sindicato dos empregados.¹⁹ Trata-se de uma mera formalidade, mas que, no caso de descumprimento, o plano poderá ser invalidado.

¹⁹ Conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000:

Art. 2º [...]

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

O sexto requisito é a necessidade de o plano de PLR possuir regras claras e objetivas.²⁰ Aqui, a lei novamente abre brecha para a subjetividade.²¹ Afinal, a legislação indica a necessidade de constar, no plano, regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas. Não explica, entretanto, o que viriam a ser esses direitos substantivos e regras adjetivas. Os critérios que a lei indica nos incisos são meramente exemplificativos.

O acórdão do CARF de n.º 205-01.331/2008²² esclarece que, por esse motivo, deve prevalecer a liberdade de negociação entre as partes.

Novamente, aqui, uma bem-vinda mudança pela Lei n.º 14.020/2020, que trouxe o § 6º para o art. 2º da lei que regulamenta o PLR, que justamente reforça que deve prevalecer a autonomia da vontade das partes contratantes. Também nesse ponto não há decisões recentes no CARF referentes ao período de apuração pós modificação legislativa. Acredita-se, entretanto, que há uma grande chance de mudança nas turmas do CARF, reduzindo a subjetividade e prezando a autonomia das partes.

O sétimo ponto é a pactuação (ainda que não necessariamente prévia) do acordo entre as partes envolvidas, caso se refira a plano

²⁰ Conforme previsto no § 1º e incisos do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000:
Art. 2º [...]

§ 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.

²¹ PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (org.). *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 97.

²² [...] 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 subjetivas 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. [...]

de metas, resultados e prazos.²³ Esse é o motivo mais frequente de autuação da Receita Federal sobre as verbas pagas a título de PLR.²⁴

Isso porque alguns acordos acabam sendo assinados após o início do exercício aos quais os lucros ou resultados se referem. A jurisprudência vem entendendo pela invalidade desses acordos, como, por exemplo o acórdão 9202-009.903.²⁵ Via de regra, a fundamentação é no sentido de que, como a PLR visa à produtividade em troca de um benefício, não estipular essas regras antes da assinatura acabaria prejudicando o trabalhador que poderia ficar sabendo das exigências do plano com pouco tempo até o fim do período de apuração.

A Lei n.º 14.020/2020 também trouxe uma modificação nesse ponto, adicionando o § 7º no art. 2º da Lei n.º 10.101/2000²⁶, que afasta a necessidade do documento ser assinado antes do período de apuração, mas indicando que ele deve ser assinado antes do pagamento de eventual antecipação ou com antecedência mínima de noventa dias da data do pagamento da parcela única ou final caso tenha havido antecipação.

Não há julgados no CARF referentes ao período de apuração pós alteração legislativa. Todavia, pelo fato de também essa mudança ser bastante clara e constar expressamente no texto legal a validade de plano de PLR não necessariamente firmado antes do exercício, certamente o posicionamento do Conselho será alterado para se adequar à nova legislação.

²³ Conforme previsto no inciso II do § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000:

Art. 2º [...]

§ 1º [...]

[...]

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

²⁴ PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (org.). *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. p. 81-91.

²⁵ Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004 PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

²⁶ § 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

O oitavo requisito é a presença, no plano que institui a PLR, de mecanismos de aferição, por parte do trabalhador, do cumprimento do que foi acordado. Esse ponto carrega muito do que já foi indicado anteriormente: a necessidade de o plano ter regras claras e objetivas e constar, nesse plano acordado, as metas, resultados e prazos. É necessário, pois, que o trabalhador tenha meios de verificar se está sendo cumprido o que foi acordado.

O nono e último ponto a ser observado em um plano de PLR para que seja considerado válido é a periodicidade. A PLR deve ser paga no máximo duas vezes ao ano, com uma periodicidade mínima de três meses.²⁷

Importante ressaltar que a Lei n.º 14.020/2020 também trouxe uma modificação nesse ponto, adicionando o § 8º no art. 2º da lei que regulamenta a PLR²⁸, no sentido de indicar que, no caso de descumprimento da periodicidade indicada acima, a invalidade recai somente no pagamento que foi feito em desacordo.

Essa mudança se mostrou importante na medida em que a jurisprudência do CARF vinha entendendo que o descumprimento da periodicidade invalidaria todos os pagamentos feitos (a exemplo, o acórdão 9202-009.785), o que, a toda evidência, mostrava-se um posicionamento de certa forma desproporcional.

4. IMPLICAÇÕES DA NÃO OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA PLR IMPOSTOS POR LEI

Não há dúvidas de que se está diante de um campo fértil para discussões. Via de regra, a inobservância dos requisitos delineados

²⁷ Conforme previsto no § 2º e *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.101/2000:

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.

²⁸ § 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

no capítulo anterior pode levar à invalidade do plano de PLR e, por consequência, levar à tributação de todos os valores que foram pagos em desconformidade (a não ser que a própria legislação traga em sentido contrário, como é o caso das alterações trazidas pela Lei n.º 14.020/2020).

Veja-se que uma mera formalidade pode levar à desconsideração da integralidade de um plano. Certamente há condições que possuem uma maior importância e que dão sentido ao plano. Nesse sentido, acredita-se que uma invalidade em um ponto crucial pode e deve levar à invalidade do plano. Entretanto, há situações formais que não alteram em nada o sentido do acordo, como, por exemplo, a prova do depósito do acordo do plano do PLR na sede do sindicato obreiro. Trata-se de mera formalidade que, desrespeitada, pode invalidar todo o plano.

Aqui, cabível retornar à discussão da efetividade da imunidade conferida pelo inciso XI do art. 7º da Constituição. Afinal, como o Ministro Marco Aurélio lembra em seu voto no Recurso Extraordinário 398.284, a intenção da desvinculação da remuneração é não haver uma compensação entre salário e PLR. Veja-se:

Creio que o preceito merece interpretação teleológica. A razão de ser da referência “desvinculação da remuneração” é única: não proceder o empregador a uma verdadeira compensação. Há uma intencional confusão consideradas as rubricas: a rubrica participação nos lucros e a rubrica, diria, salário *stricto sensu*, o que, independentemente da existência ou não de lucros, ainda que a empresa dê prejuízo, deve ser satisfeito pelo empregador.

Dessa forma, a regulamentação através de lei infraconstitucional deveria vir, então, apenas para evitar essa compensação, não para limitar a imunidade da parcela.²⁹ Nesse sentido, Roque Carraza ensina que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias

²⁹ Veja-se, no sentido de apenas a Constituição Federal bastar para que qualquer valor alcançado a título de PLR obtenha a imunidade, JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos lucros ou resultados: evolução e compreensão jurídica. In: GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa; ALVARENGA, Rúbia Zanotelli de (org.). *Direito do trabalho e direito empresarial: sob o enfoque dos direitos fundamentais*. São Paulo: LTr, 2015. p. 138.

possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata.³⁰ E, ainda, reforça que, por ter a imunidade assento constitucional, “[...] não pode ter seu conceito destruído por normas infraconstitucionais.”³¹

Nesse contexto, uma lei ordinária não poderia trazer limites ou condições para se alcançar a imunidade, mas apenas esclarecer o seu contexto.

Esse entendimento é endossado por Carlos Pelá, para quem somente dois requisitos seriam necessários para que o plano da PLR alcançasse a imunidade tributária: 1) ser uma parcela efetivamente decorrente dos lucros, dos resultados ou de ambos e 2) ser independente do salário pago. Com esses dois requisitos, independentemente de cumprir com todos os demais requisitos da Lei 10.101/2000, a parcela estaria imune. O descumprimento dos demais requisitos poderia gerar uma discussão de eventuais diferenças em juízo, mas nunca a discussão de sua imunidade em si.³²

Apesar das críticas, não é esse o entendimento da Receita Federal e do CARF. O descumprimento dos requisitos trazidos na Lei 10.101/2000 faz com que as parcelas pagas deixem de ser imunes, atraindo para si a obrigatoriedade de se proceder nas contribuições previdenciárias sobre a PLR.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sem ter a pretensão de extrair ideias conclusivas da presente investigação, eis que incipiente, algumas ponderações devem ser feitas, uma vez que a PLR, caso bem utilizada, pode servir como um estímulo aos trabalhadores. Manter empregados motivados é extremamente importante atualmente, e a PLR possibilita isso, por ser uma relação de “ganha-ganha”, ganha o empregado, que se esforçará e, por isso, será recompensado, e ganha a empresa, que atingirá um nível de lucro ou resultado acima do esperado.

As dificuldades na elaboração de um plano sólido são, entretanto, expressivas, o que é demonstrado pela quantidade de

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 822.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 825.

³² PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (org.). *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. p. 109.

autuações e julgados na base de dados do CARF. Há que se ter em mente que o plano necessita de metas que sejam atingíveis, além de ser claro o suficiente para que os empregados o entendam. Deve haver uma transparência entre as partes, afinal, tudo deve rumar em direção ao sucesso desse plano, que, repete-se, beneficiará a todos.

O diálogo deve existir. Os empregados devem ser ouvidos com maior frequência. Acredita-se que, ao menos, esse é o início do caminho para a elaboração de um plano sólido e imune aos ataques da Receita Federal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

JOÃO. Paulo Sérgio. *Participação nos lucros ou resultados: evolução e compreensão jurídica*. In: GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa; ALVARENGA, Rúbia Zanotelli de (org.). *Direito do trabalho e direito empresarial: sob o enfoque dos direitos fundamentais*. São Paulo: LTr, 2015.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro; NASCIMENTO, Sônia Mascaro. *Curso de direito do trabalho*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. eBook.

PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (org.). *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

STÜRMER, Gilberto. *Direito constitucional do trabalho no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2014.

SÜSSEKIND, Arnaldo *et al.* *Instituições de direito do trabalho*. Vol I. 21. ed. São Paulo: LTr, 2003.

TUMA, Fábيا. *Participação nos lucros ou resultados da empresa: incentivo à eficiência ou substituição dos salários?* São Paulo: LTr, 1999.