



Opinião: A tributação da participação nos lucros e a MP 905/2019

Questões relativas à incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da atividade empresária (PLR) frequentemente abrem ensejo a discussões. Certo é que essas controvérsias impactam negativamente o bem-estar dos empregados e a economia do país.[i]

Com a Constituição de 1988 (artigo 7º, XI, da Constituição Federal), a PLR foi elevada à condição de direito social do trabalhador e foi marcada sua natureza desvinculada da remuneração. O Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral (Tema 344), firmou a tese de que o artigo 7º, XI, da Constituição Federal, tem eficácia limitada e carece de densificação. No RE 569.441, ficou decidido que, como a disciplina do PLR ocorreu apenas com a edição da MP 794/1994, os valores anteriormente pagos ao empregado compunham as verbas salariais, sujeitando-se às contribuições. A MP 794/1994, reeditada 13 vezes, foi convertida na Lei 10.101/2000, que incorporou ao ordenamento jurídico critérios objetivos para delimitar a PLR, bem como limites para sua fruição e as consequências de sua utilização.

Desvinculando a PLR do salário, o artigo 218, parágrafo 4º, da Constituição Federal, determina que a lei deve estimular as empresas que invistam em pesquisa, tecnologia, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos a praticar sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. Trata-se de esforço de aproximação harmonizada entre capital e trabalho que afasta a PLR da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como do FGTS, do 13º salário etc.

As contribuições previdenciárias são exações que recaem sobre a folha de salários e sobre os rendimentos pagos ou creditados ao trabalhador (artigo 195 da Constituição Federal). A Lei 8.212/1991 definiu, em seu artigo 22, I, que as contribuições previdenciárias devem incidir sobre o total das remunerações pagas, destinadas a retribuir o trabalho, correlacionado a base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários ao salário de contribuição dos segurados empregados e trabalhadores avulsos (artigo 28).

Em sintonia com o mandamento constitucional, o artigo 28, parágrafo 9º, “j”, da Lei 8212/1991, de forma expressa, retirou a PLR da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias “quando paga ou creditada de acordo com lei específica”. A isenção foi reiterada pelo STF, no julgamento do Tema 20 de Repercussão Geral (RE 565.160).

As PLR são prestações derivadas do contrato de trabalho, porém, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacionais, por expressa previsão constitucional e legal. Trata-se de instituto distinto da verba salarial, portanto, os pagamentos feitos sob esse título não compõem a hipótese de incidência das contribuições porque não constituem remuneração do trabalhador. Entretanto, para que se possa caracterizar o instituto, é preciso observar o procedimento instituído pela lei. Nesse sentido, já pontuou o Superior Tribunal de Justiça que o não cumprimento dos requisitos impede que a verba seja considerada, para fins tributários, como uma isenção.[ii] Nessa direção, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afirma que “não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos”. O que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pelo

contribuinte, portanto, “para que a verba possua efetivamente a natureza de participação nos lucros e resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP 794/1994 e reedições, com correspondência com a Lei 10.101/2000”.[iii]

Nos termos do artigo 2º da Lei 10.101/2000, duas são as modalidades de acordos de PLR: (i) os decorrentes de comissão paritária escolhida pelas partes e (ii) os que decorrem de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Na hipótese de comissão paritária, o dispositivo vinha exigindo a participação de representante do sindicato da categoria. A doutrina, porém, criticava a necessidade de participação do sindicato, reclamando a atualização da legislação, uma vez que a exigência não se coaduna com a dinâmica das relações de trabalho atuais, que pedem maior discricionariedade para o empregador negociar diretamente com empregados essas questões. A MP 905, de 12 de novembro de 2019, buscou resolver o problema, determinando, em seu artigo 2º, “I”, que a PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, podendo ser feita por “comissão paritária escolhida pelas partes”. Cabe ressaltar que parte da doutrina e da jurisprudência já entendia que a não participação dos sindicatos, em qualquer das modalidades, não invalidava o acordo.[iv]

Com a Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), foi conferida a condição de hipersuficiente àqueles empregados com nível superior e que percebam salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social, sendo legítimas, assim, em sintonia com o artigo 444 da CLT, as estipulações das partes não contrárias à legislação. Nesses casos, portanto, cabem aos empregados e patrões a estipulação da PLR sem a necessidade de intervenção sindical. Esse entendimento foi reiterado pela MP 905, que alterou o artigo 2º, parágrafo 10, da Lei 10.101/2000.

A Lei 10.101/2000 exige também a delimitação de critérios objetivos e regras consubstanciadas, especialmente (i) na observância de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e (ii) nos programas de metas, resultados e prazos acordados previamente. A lei não exaure os parâmetros para a instituição da PLR, mas exige regras claras e objetivas (artigo 2º, parágrafo 1º). A não observância dos requisitos legais acarreta a caracterização da verba como eventual e incerta, fazendo-a integrar o salário-contribuição.

São os critérios legais atinentes ao momento da assinatura do acordo que vem gerando as maiores polêmicas. Não é incomum o Fisco desclassificar a verba sob a alegação de que os requisitos formais foram descumpridos, em especial sob a alegação de que a assinatura dos acordos se deu antes do exercício de apuração. A proposição de Súmula 35, que pretendia pacificar a questão, foi recusada pelo Carf.[v]

A Lei 10.101/2000 veio para densificar o artigo 7º, XI, da Constituição Federal, que determina que são direitos dos trabalhadores a participação nos lucros (ou resultados), desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, nos termos da lei, cujo desiderato é, sobretudo, o de aproximar e integrar o capital ao trabalho (artigo 1º). Entretanto, o Fisco vem firmando restrições inexistentes na lei, frustrando o objetivo fulcral do diploma. O entendimento administrativo, assim, ofende a própria Constituição Federal, na medida em que fere, por vias indiretas, direito dos trabalhadores. A interpretação por vezes dada ofende ao elemento finalístico da norma e, por isso, merece ser afastada. Na ausência de expressa previsão legal, a imposição de restrições aos contribuintes é descabida porque contraria a finalidade da lei. Os conceitos indeterminados da Lei 10.101/2000 não



autorizam o entendimento albergado pelo Fisco.

O Carf, em algumas ocasiões, decidiu que a fixação das metas deve ocorrer anteriormente ao período de apuração da PLR, não obstante a ausência de previsão na Lei 10.101/2000. Segundo o órgão, o empregado precisa conhecer previamente as regras que nortearão a PLR para que, no decorrer do exercício, possa envidar esforços para atingi-las, razão pela qual não se poderia admitir que os beneficiários conhecessem o programa de participação no curso ou no final do exercício.[vi]

A Lei 10.101/2000, no entanto, não determinava o momento do ajuste,[ix] por isso, torna-se sempre necessário investigar o caso concreto. Não cabe falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando, por exemplo, os instrumentos foram celebrados no mês imediatamente posterior ao início da vigência. Trata-se de questão de fato que reclama a investigação do caso concreto. O argumento utilizado pela administração tributária se lastreia na pressuposição (psicológica) de que os trabalhadores não se sentem motivados quando não sabem de antemão o que podem ganhar. Mas isso não é verdade! Esse sentimento não pode ser deduzido pelo julgador distante da realidade do ambiente de trabalho.

A relação de confiança entre patrão e empregado é que pode ser fator crucial a ser incentivado e a ausência de prévia fixação de metas, ao contrário, pode contribuir para que a interação capital e trabalho seja maximizada. Entre sócios de uma sociedade deve existir *affectio societatis*; entre patrões e empregados que compartilham lucros deve existir, no mínimo, uma relação de confiança.

O Carf já mostrou entendimento mais consonante com a finalidade da Lei 10.101/2000 ao dispor que a distribuição deve ser precedida de acordo entre as partes e jamais pode ser fixada unilateralmente, mas firmou que nada na lei impede que, alcançado o lucro, seja posteriormente sua distribuição negociada entre os beneficiados e a fonte pagadora.[vii] É perfeitamente viável que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização. A negociação, por certo, deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro.

Ocorrido o lucro, nada pode obstar o pleito dos empregados à participação. Razoável e conforme ao espírito da lei seria incentivar o empregador a atendê-los. O entendimento esposado por alguns membros do Carf, em verdade, enfraquece o objetivo da norma e é, por isso, antijurídico. Em momento algum a Constituição Federal ou a legislação determinaram que o acordo deva ser celebrado antes do exercício no qual deverão ser atingidas as metas pactuadas. Esse entendimento briga com a realidade e contraria a finalidade do instituto.

É consabido que a negociação pode ocorrer antes da assinatura do pacto e é plausível que os empregados conheçam e cumpram os critérios objetivos constantes do acordo durante o período de negociação. Não é incomum os empregados compreenderem quais esforços devam ser despendidos para alcançar as metas pactuadas, antes da assinatura do pacto. Por isso é necessária a avaliação “caso a caso”. Não se pode negar ao empregador o direito de provar que os trabalhadores já possuíam ciência das condições do acordo.[viii] Em tal hipótese, é teratológico não reconhecer a natureza de PLR às verbas creditadas.

O período de negociação, muitas vezes, se alonga por meses. Há de se aventar, ainda, a possibilidade de o representante sindical discordar da proposta e, por essa razão, postergar o arquivamento do instrumento na entidade sindical. Nesse caso, o contribuinte estaria de mãos atadas, frente a uma



situação alheia a sua vontade. A propósito, cabe lembrar que o TST tem aceitado o entendimento de que, em caso de impasse na negociação da participação nos lucros, a controvérsia não é objeto de dissídio coletivo. Quem sai prejudicado com esses obstáculos, portanto, é o próprio trabalhador, que corre o risco de ver seu direito esvaziado.

O momento de celebração do acordo não é decisivo para alterar a natureza jurídica do instituto e, na realidade, um juízo de razoabilidade apenas poderia afastar a possibilidade de pactuação de programas de metas posteriormente ao pagamento. Direitos fundamentais exigem otimização, pelo que incumbe ao poder público engendrar o máximo de esforços para sua concretização. A norma visou favorecer a participação dos trabalhadores nos ganhos do empreendimento, por isso, esse entendimento restritivo é inconstitucional por contrariar o intuito do constituinte de incluir no rol dos direitos fundamentais o direito social do trabalhador à “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”. Em virtude da inexistência de critérios e requisitos expressos acerca do momento de celebração válida do acordo, a inovação restritiva ao direito dos trabalhadores termina por frustrar a finalidade da norma constitucional que marcou a PLR como direito fundamental do trabalhador.

A MP 905/2019 jogou luzes sobre a questão, densificando a norma constitucional, afastando quaisquer dúvidas na interpretação. Firmou a possibilidade de serem estabelecidos múltiplos programas para esta finalidade, declarando serem consideradas previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista, e com antecedência de, no mínimo, 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

A medida veio em boa hora e buscou garantir maior segurança jurídica aos contribuintes que desejam empreender, bem como eliminar as anteriores controvérsias em torno do tema. A propósito, cumpre lembrar o que dispõe o artigo 106, I, do CTN, que determina que a lei deve ser aplicada a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa. A norma, assim, coloca uma pedra na controvérsia e afasta as autuações porventura lavradas pelo Fisco, na medida em que densifica a Constituição Federal e corrige posicionamentos antijurídicos anteriores.

[i] Os valores pagos a 468 mil bancários injetam 7 bilhões de reais na economia (CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro. Revista dos Bancários, jan. 2019).

[ii] STJ. REsp 1.216.838/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011.

[iii] Carf. Processo 14485.000315/2007-41, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 19/08/2009, DRJ-SP.

[iv] Dentre outros, SAAD, José E. Duarte. *CLT comentada*. 50ª ed. São Paulo: LTR, 2018, p. 730.

[v] Proposição da Súmula 35 do Carf: “As regras para percepção da PLR, de que trata a Lei 10.101/2000, devem ser estabelecidas em acordo assinado anteriormente ao início do período de apuração”.



[vi] Nesse sentido, Carf, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário 151.071, Acórdão 2401-01.502, julgado em 01/12/2010; CARF, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário 149.829. Acórdão 2402-01.079, julgado em 17/08/2010.

[vii] Nesse sentido, Carf, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Turma, 2ª Turma Ordinária, Recurso Voluntário 160.087, julgado em 22/02/2010.

[viii] O Carf já permitiu que o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo fosse o "último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados", se a empresa comprovasse "que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos" (Carf, 2ª Seção de Julgamento 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recurso voluntário nº 999.999, acórdão nº 2301-003.477, julgado em 18/04/2013).

[ix] A MP 905 veio justamente tentar colocar fim a essa discussão.

Date Created

18/11/2019