

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

**ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO NOS
LUCROS E RESULTADOS A DIRETORES OU ADMINISTRADORES**

CAMILA BONTEMPI GOUVEIA SARKOZY

SÃO PAULO - SP

2022

CAMILA BONTEMPI GOUVEIA SARKOZY

**ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO NOS
LUCROS E RESULTADOS A DIRETORES OU ADMINISTRADORES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como pré-requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito, orientado pelo Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO - SP

2022

AVALIAÇÃO:.....

ASSINATURA DO PROFESSOR CONVIDADO:.....

AVALIAÇÃO:.....

ASSINATURA DO ORIENTADOR:.....

“O Direito não deve ignorar a realidade. Quando o Direito ignora a realidade, a realidade se vinga, ignorando o Direito” **George Ripert**

Dedico este trabalho à minha família, pois seu apoio e esforços foram importantíssimos nessa jornada de aprendizado.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à minha família e amigos, por todo o apoio, ajuda e compreensão, para realização deste trabalho. Ao meu co-cordenador o Professor Gustavo Lopes Ferreira, por ter me guiado da melhor forma possível desde a elaboração até a conclusão deste trabalho. Por fim, à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por ter me acolhido e me ensinado tanto nestes últimos cinco anos.

RESUMO

Esta tese defende que é possível o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR/PPR”) a diretores ou administradores da companhia, seja ele empregado ou estatutário, respeitando os requisitos para que esse enquadramento seja realizado. Desse modo, o trabalho se propõe a analisar a possibilidade de pagamento de PLR/PPR a diretores ou administradores da companhia. Nesse contexto, a análise se debruçará nos conceitos de remuneração, salário e indenização, além dos conceitos de empregado e trabalhador. Para compor a análise as principais legislações abarcadas foram: (i) Constituição Federal do Brasil; (ii) Lei nº 10.101/2000; e (iii) Lei nº 8.212/91.

PALAVRAS CHAVES: “participação”, “lucros”, “resultados”, “remuneração”, “salário”, “indenização”, “empregado”, “administrador”, “diretor” e “companhia”.

ABSTRACT

This thesis proposes that it is possible to pay Profit Sharing ("PLR/PPR") to directors or managers of the company, whether they are employees or statutory, so long as the requirements for this framework are met. Therefore, this paper proposes to analyze the possibility of paying PLR/PPR to the company's managers or directors. In this context, the analysis will address the concepts of compensation, salary and indemnity in addition to the concepts of employee and worker. To produce the analysis, the main legislations covered were: (i) the Brazilian Federal Constitution; (ii) Law nº 10.101/2000; and (iii) Law nº 8.212/91.

KEY WORDS: "participation", "profits", "results", "compensation", "salary", "compensation", "employee", "manger", "director" and "company".

Sumário

1. Introdução.....	10
1.1. Contexto Histórico.....	11
1.2. Conceito de PLR.....	15
1.3. Tratamento Tributário PLR.....	19
2. Remuneração, Salário Indenização e Gratificação.....	25
2.1. Desvinculação da Remuneração.....	28
2.2. Natureza Jurídica da PLR.....	34
2.2.1. Do pagamento da PLR a empregados x a administradores/diretores.....	37
3. Regulamentação Lei nº 10.101/2000 e Lei nº 14.020/220.....	40
3.1. Introdução esfera administrativa e entendimento RFB.....	44
3.1.1. Decisões CARF e CSRF sobre pagamento de PLR a diretor e administrador.....	46
4. Conclusão.....	53
Referências Bibliográficas	55

1. INTRODUÇÃO

Neste trabalho de conclusão de curso se analisará a possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR/PPR”) a diretores ou administradores da companhia, com enfoque para a diferenciação de remuneração, salário, indenização e gratificação e o entendimento dos conceitos de trabalhador e empregado. A base desse estudo consiste na legislação brasileira, na jurisprudência existente na esferas administrativa e no tratamento teórico dado sobre o tema.

A PLR/PPR é uma espécie de incentivo de curto prazo que é isento da incidência de contribuições previdenciárias e possui alíquotas diferenciadas de imposto de renda retido na fonte. Neste caso, muitas companhias optam por essa aproximação entre os lucros e resultados da empresa e o esforço dos funcionários para manter talentos e incentivar o atingimento de metas, consequentemente gera o crescimento da empresa.

Nesse contexto, o primeiro capítulo abordará o contexto histórico da legislação brasileira sobre a PLR/PPR, desde sua primeira aparição na Constituição Federal de 1946 até os dias atuais. Além disso, discorrerá sobre o conceito de PLR/PPR como um importante instrumento voltado para a integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade e sua garantia constitucional.

Já o segundo capítulo está voltado aos institutos da remuneração, indenização, gratificação e salário. Isto é, a depender de como se entende a parcela paga a título de PLR/PPR seu tratamento tributário será diferente. Assim, a Lei nº 10.101/2000 e a Constituição Federal de 1988 são claras ao determinar que a PLR/PPR não se confunde com remuneração, o que garantiu uma imunidade tributária, que consiste na não incidência de contribuições previdenciárias sobre essas parcelas.

Por sua vez, o terceiro capítulo apresentará a regulamentação para o pagamento da PLR/PPR presente na Lei nº 10.101/2000. Também, será analisada a jurisprudência administrativa, existentes até a conclusão deste trabalho, sobre o tema em questão, com foco no tratamento dos valores pagos a administradores e diretores de companhias. O último capítulo inclui a conclusão, que abarcará os pontos analisados durante todo o trabalho e qual a tese final a ser defendida.

Sendo assim, a relevância deste trabalho é, além de realizar uma pesquisa profunda sobre o pagamento de PLR/PPR para administradores e diretores da companhia, determinar que os conceitos constantes nas legislações muitas vezes podem ser mudados quando encarados na realidade, no caso concreto.

1.1. CONTEXTO HISTÓRICO

A história da Participação nos Lucros (“PLR”) no ordenamento jurídico brasileiro não é totalmente clara ou unânime, sendo assim, consideraremos neste trabalho como marco inicial da PLR dentro do ordenamento jurídico brasileiro, sua primeira aparição em grau constitucional, que ocorreu na Constituição Federal de 1946, em seu art. 157 com a seguinte disposição:

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.

Para José Martins Catharino a referida disposição constitucional seria revolucionária, pelo fato de ter sido introduzida no ordenamento jurídico brasileiro sem qualquer tradição legal, ao mesmo tempo que exprime uma restrição à autonomia financeira das empresas e que, “em virtude do dispositivo citado, o legislador interveio na fixação de um salário suplementar, o que, até então ficaria inteiramente entregue às partes contratantes”¹.

Já para Wilson de Souza Campos Batalha a Constituição Federal de 1946 “levou muito longe as suas ideias sociais ao consagrar a obrigatoriedade da participação direta dos trabalhadores nos lucros das empresas”². É possível concluir que a referida norma era extremamente inflexível e sua eficácia limitada, uma vez que a ordem constitucional demandou, como mencionado acima, a publicação de lei ordinária para produzir efeitos.

Nesse mesmo contexto, explica Paulo Sergio João³ que inúmeros projetos de lei foram elaborados, sendo o mais notável deles o do então deputado Paulo Serasate, que obteve o número 1.038. Ademais, Arion Sayão Romita elucida que “não se registraram manifestações de entidades representativas dos trabalhadores com reivindicação dirigida à regulação, por lei ordinária, do mandamento da Lei Maior”⁴.

Assim, uma nova Constituição Federal foi promulgado em 1967 e a garantia constitucional da PLR se encontrava disposta no art. 158, inciso V, vide abaixo:

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 –

¹ CATHARINO, José Martins. **Tratado Jurídico do Salário**. Edição fac-similada, São Paulo: LTr, 1994.pp. 337/338.

² BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Direito do Trabalho e Participação nos Lucros**. São Paulo: Max Limonad, 1954.p. 26/27.

³ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.pp. 20/21.

⁴ ROMITA, Arion Sayão. *Participação nos lucros ou nos Resultados: instrumentos previstos para a negociação, mecanismos de composição dos litígios*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Participação dos Empregados nos Lucros**. São Paulo: Dialética, 1995.p. 13.

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;

Com a configuração do novo texto assegurando a PLR, na Constituição Federal de 1967, removeu-se a participação “obrigatória e direta” do trabalhador, que engessava a prática da PLR, e apresentou uma organização mais ampla. No entanto, o referido texto constitucional foi alterado com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, que modificou o final do dispositivo e manteve seu *caput* inalterado, vide abaixo:

V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

Dessa forma, Arion Sayão Romita compara os dispositivos sobre a PLR nas duas Constituições mencionadas acima da seguinte forma:

“Ao contrário da Constituição de 1946, as Cartas de 1967 e 1969 não aludem a participação obrigatória direta. Está presente a concepção economista-produtivista típica do regime capitalista, o que talvez explique o desinteresse que as classes trabalhadoras sempre manifestaram pelo instituto, já que jamais a reivindicaram, via de atividade sindical a promulgação de lei ordinária que viesse dar atuação à regra constitucional, além de não forcejarem pela inclusão de cláusula específica nas convenções coletivas de trabalho.”⁵

Sobre as alterações trazidas pela Constituição de 1967, Marcelo Mascaro Nascimento dispõe que foi um grande avanço, “uma vez que expressamente introduziu em nosso ordenamento o princípio da integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, abrindo caminho ao participacionismo, criando as condições necessárias para que o trabalhador deixasse de ser visto como meio de produção, desprovido de interesses no bem-estar da organização da qual fazia parte”⁶.

Ainda na época de vigência da Constituição de 1967, Paulo Sergio João e Marcelo Mascaro Nascimento relatam que embora tímida houve uma movimentação de empresas que por discricionariedade efetuaram pagamentos de PLR, mesmo sem a existência de lei regulamentando-a⁷. No entanto, essa movimentação das empresas não foi bem-vista pelos Tribunais que apresentaram certa resistência, sustentados pelo Enunciado nº 251 do Tribunal

⁵ ROMITA, Arion Sayão. *Participação nos lucros ou nos Resultados: instrumentos previstos para a negociação, mecanismos de composição dos litígios*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Participação dos Empregados nos Lucros**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 14.

⁶ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p. 89.

⁷ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p. 90.

Superior do Trabalho (“TST”)⁸, que dispunha: “a parcela da participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais”.

Sendo assim, a iniciativa das mencionadas empresas foi censurada pela jurisprudência que avançava para penalizar os que foram pioneiros na implementação da PLR, por meio do aumento de custos e incidências para o pagamento da PLR. Não houve, desta forma, um incentivo desta prática no mercado, mas justamente sua inibição.

Todavia, a prática realizada por liberalidade das empresas não foi criticada somente pela jurisprudência, como também pela doutrina, uma vez que se assemelhava ao contrato de sociedade, o que poderia levar a desconsideração do contrato de trabalho do empregado.

Destarte, havia afirmações na época que, em sendo a PLR “perfeitamente compatível” com o contrato de trabalho, a preocupação residia na garantia da relação de emprego. Sua justificativa estava na manutenção da relação de emprego, ou seja, que não fossem negados os direitos mínimos assegurados pela legislação do trabalho, sem transferir o risco da atividade econômica⁹. Esse cenário desencorajou as empresas novamente a utilizarem-se da PLR como instrumento de ligação do capital e do trabalho.

Avançando para os dias atuais, houve a promulgação da Constituição Federal de 1988 que inovou sobre o tema, a partir do momento em que introduziu expressamente a possibilidade de participação nos resultados da empresa (“PPR”) e não só nos lucros. Além disso, trouxe de forma indiscutível a desvinculação das verbas de PLR/PPR do conceito jurídico de remuneração, que será aprofundado no Capítulo 2 deste trabalho.

Assim, com o intuito de estabelecer a segurança jurídica sobre a matéria, a Constituição Federal de 1988 trouxe da seguinte forma o tema:

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; [...]

Para que houvesse a efetiva aplicação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, era necessária a elaboração de legislação ordinária, que demorou seis anos para ser produzida. Além do tempo longo para sua produção, esta se deu por iniciativa do Poder Executivo quando publicou a Medida Provisória (“MP”) nº 794/1994, que nos termos do art.

⁸ O Enunciado nº 251 do TST, foi revogado a partir da Constituição Federal de 1988 e cancelado pela Resolução TST nº 33/94.

⁹ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p. 34.

62 da Constituição Federal de 1988, esse instrumento só pode ser utilizado nos casos em que se apresente “relevância e urgência”¹⁰, o que para muitos não era o caso.

Um limbo jurídico formou-se entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 (05/10/1988) e a entrada em vigor da MP nº 794/1994 (dezembro de 1994). Isto se deu, porque, algumas empresas por liberalidade e seguindo o texto constitucional (art. 7º, inciso XI) realizaram o pagamento da PLR/PPR, sem recolher as contribuições previdenciárias correspondentes a tal verba, argumentando que “a regra de desvinculação da remuneração trazida pela Lei Maior seria interpretada como norma de eficácia plena (ou contida, mas jamais limitada)”¹¹.

Nesse contexto, o STF criou sua jurisprudência voltada para o fato de que como não havia no ordenamento jurídico brasileiro lei ordinária, antes da entrada em vigor da MP nº 794/1994, que regularizasse o estabelecido no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, quem realizou o pagamento de PLR/PPR neste período deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias sobre o valor pago com o propósito de ser PLR/PPR¹².

Após duas décadas da consolidação da jurisprudência apresentada anteriormente, o RE nº 569.441¹³, se tornou tema de Repercussão Geral 344 e foi examinado pelo plenário em 2014. Assevera Thiago Rodrigues de Castro, que em resumo “o ministro Dias Toffoli (Relator) caminhou no sentido de que o preceito constitucional deveria ser interpretado como autoaplicável no que diz respeito à desvinculação da remuneração, ficando pendente ao legislador ordinário apenas regulamentar a forma da referida participação”¹⁴, desse modo defendeu que não deveria haver incidência das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, foi apresentado voto divergente pelo ministro Teori Zavascki, que evidenciou para a jurisprudência de ambas as Turmas do STF com entendimento de que era devida a incidência de contribuições previdenciárias, antes da entrada em vigor da MP nº 794/1994, acima mencionadas. O referido ministro salientou que do seu ponto de vista não

¹⁰ Constituição Federal de 1988 - Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

¹¹ CASTRO, Thiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021.p. 17.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recursos Extraordinário - RE 398.284, relator Menezes Direito, Data da Sessão: 19/12/2008 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário - RE 393.764, relator Gilmar Mendes, Data da Sessão: 25/11/2008.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recursos Extraordinário – RE 569.441, relator Dias Toffoli, redator do acórdão Teori Zavascki, Data da Sessão: 30/10/2014.

¹⁴ CASTRO, Thiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 17.

anuía em alterar o entendimento já consolidado referente a fatos de um passado longínquo. Finalmente, restou vencido o Relator, com a maioria dos votos sendo a favor do voto divergente.

Marcelo Mascaro Nascimento leciona que a MP nº 794/1994 foi reeditada por 77 vezes antes de tornar-se a Lei nº 10.101/1991, que está em vigor até os dias atuais e é a principal legislação do nosso ordenamento jurídico sobre PLR/PPR¹⁵. Sendo assim, depois de tantas modificações chegamos à Lei nº 10.101/2000, que regulamenta como se dará a PLR/PPR no caso concreto.

A empresa só poderá pagar a PLR/PPR a seus empregados caso respeite todas as regras delimitadas na Lei nº 10.101/2000, caso contrário a PLR/PPR será descaracterizada pela Receita Federal do Brasil (“RFB”). Sobre essa Lei, aprofundaremos seus aspectos no Capítulo 3 deste trabalho.

A redação da Lei nº 10.101/2000 suscitou diversos questionamentos fiscais, na medida que trouxe a regulamentação sobre PLR/PPR de maneira muito aberta, o que culminou em visões diferentes por parte do Fisco e do Contribuinte. Dessa forma, é muito comum fiscalizações resultarem em autuações em virtude da subjetividade da Autoridade Fiscal. Assim, com o intuito de diminuir as diferenças entre o entendimento do Contribuinte e do Fisco, foi editada a Lei nº 14.020/2020, que alterou a redação de alguns artigos da Lei nº 10.101/2000, para torná-los mais claros, com base na jurisprudência já consolidada nas esferas administrativa e judicial.

1.2. CONCEITO DE PLR

No Brasil a denominação correta é Participação nos Lucros ou Resultados (PLR ou PPR). Não se confunde com a “distribuição de lucros” utilizada no Direito Comercial para determinar a distribuição de lucros somente a acionistas ou sócios da empresa, excluídos os empregados.

Outras confusões podem ser realizadas com os termos “gratificação de lucros”, “gratificação de balanço” e “gratificação de fim de ano”. Nenhuma delas possuem relação com o instituto da PLR/PPR, que é paga ao empregado mediante o atingimento de metas e deve respeitar regramentos específicos constantes na Lei nº 10.101/91.

Dado interessante é a denominação de PLR em inglês é *profit sharing* (participação nos lucros) ou *gain sharing* (participação nos resultados). Já em francês, utiliza-se a palavra

¹⁵ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p. 92.

intéressement ou a expressão *participation aux bénéfices*. Em alemão, refere-se a palavra *Gewinnbeteiligung*. Em espanhol, por sua vez, usa-se a expressão *participación de utilidades*.

Quanto ao seu conceito no ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, inciso XI, traz que a PLR/PPR é um direito do trabalhador urbano e rural e é totalmente desvinculado de sua remuneração, *vide* abaixo:

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; [...]

Por sua vez, a Lei nº 10.101/1991, em seu art. 1º determina que a PLR/PPR é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, e no *caput* do seu art. 3º a desvincula da remuneração, *vide* abaixo:

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. 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.

Seguindo para a conceituação de PLR/PPR na doutrina, em 1889 ocorreu em Paris o Congresso Internacional de Participação nos Lucros, e nesta oportunidade a PLR foi definida como “convenção, livremente feita, pela qual os empregados recebem parte, prefixada, dos lucros”.

Para Paulo Sergio João, em 1998, a PLR/PPR poderia ser definida da seguinte forma:

“A participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas é utilizada como forma de gestão empresarial, revolucionária, quanto ao aspecto da renovação de mentalidade empresarial e transformadora, quanto ao arcaico modelo da relação de trabalho, em que empregados e empregadores se digladiam cegamente, sem observar que existe uma dependência recíproca de ambos. Assim, respeita-se o direito de propriedade do empregador, ao mesmo tempo em que os trabalhadores se convertem em participantes do desenvolvimento da empresa, recebendo pelos frutos desse envolvimento consciente e responsável sem que o próprio contrato individual de trabalho se submeta a riscos econômicos exclusivos do empregador.”¹⁶

Na época em que Paulo Sergio João realizou tal afirmação, havia a discussão de que a partir do momento que o empregado recebesse parte dos lucros da empresa, se isso não

¹⁶ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p. 15.

acarretaria o fim do seu contrato de trabalho e no início da responsabilidade sobre os riscos inerentes ao negócio. Sendo assim, o doutrinador acrescenta:

“A empresa, revelou-se mais uma vez, pertence ao empregador, mas a atividade empresarial tem sua função social a ser desempenhada e a participação dos trabalhadores é uma das formas concretas de demonstração.”¹⁷

Seguindo a mesma linha de raciocínio Sergio Pinto Martins esclarece que: “o empregado não se torna sócio do empregador, nem fica descaracterizado o contrato de trabalho evidenciando que a natureza jurídica da participação nos lucros seria de uma forma de transição entre o contrato de trabalho e o contrato de sociedade, ou seja, seria possível dizer que teria uma natureza mista ou *sui generis*, uma prestação aleatória, dependente da existência de lucro”¹⁸.

Uma característica muito importante da PLR/PPR, apresentada pelo Paulo Sergio João, é a relação direta entre o capital com a atividade do empregado, como é possível verificar também na passagem abaixo:

“A típica participação nos lucros apresenta envolvimento do trabalhador, integrando-o no desenvolvimento do empreendimento, e a forma de distribuição contempla a coletividade, baseada em critérios objetivos, desvinculada de comportamento disciplinar do empregado individualmente considerado.”¹⁹

Já para Luigi Einaudi, com tradução de Paulo Sergio João, “a participação nos lucros objetiva a harmonia entre o capital e o trabalho para fazer crescer o bolo a ser repartido, caso contrário poderá se transformar no vaso de Pandora que, em lugar de flor, faz surgir serpente e, por isso mesmo, não pode ser imposta através de uma norma legal”²⁰. Ou seja, a PLR/PPR deve ser utilizada com a devida responsabilidade que o instituto requer, com o objetivo de estreitar os laços entre capital e força de trabalho do empregado, pois caso contrário a relação entre empregado e empregador pode ficar desestruturada.

Sergio Pinto Martins, define PLR/PPR como sendo: “[...] o pagamento feito pelo empregador ao empregado, em decorrência do contrato de trabalho, proveniente da lei ou da vontade das partes, referente à distribuição do resultado positivo obtido pela empresa, o qual o obreiro ajudou a conseguir”²¹.

¹⁷ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p. 15.

¹⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p. 135.

¹⁹ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.35.

²⁰ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p. 33 e EINAUDI, Luigi. **Lezioni di Política Sociale**, 1950, p. 159 e BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Direito do Trabalho e Participação nos Lucros**. São Paulo: Max Limonad, 1954.p.27.

²¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020.p. 38.

Também, a PLR/PPR é condicionada a obtenção de um resultado positivo, o lucro, pois, caso contrário acarretaria a descapitalização da empresa e é incerto, devida a possibilidade da empresa finalizar o exercício civil com prejuízo, neste caso não poderia se falar no pagamento de PLR/PPR. Em suma, para o referido doutrinador a PLR/PPR “[...] é uma forma de participação do empregado na empresa, mediante a distribuição dos lucros desta última, os quais o trabalhador ajudou a conseguir”²².

Outros juristas também teceram seus conceitos sobre PLR/PPR, como Arnaldo Süssekind que determina ser um “método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa”²³.

Cezarino Júnior escreveu que a PLR/PPR representa uma “atribuição facultativa ou obrigatória concedida pelo empregador ao empregado, além do justo salário legal ou convencional a ele devido, de uma parte dos resultados líquidos, exclusivamente positivos da atividade econômica da empresa”²⁴.

Já Martins Catarino conceituou da seguinte forma “salário condicionado, suplementar e incerto, determinado, expressa ou tacitamente, seja no momento da celebração do contrato de trabalho, seja durante sua vigência, e cujo valor depende do lucro empresário”²⁵.

Logo, para Marcelo Mascaro Nascimento, mais do que um conceito exato para PLR/PPR, a verba paga deve conter certos requisitos para possuir esta natureza, quais sejam²⁶: (i) intuito primordial de integração entre o capital e o trabalho, tornando o empregado partícipe do empreendimento do empregador; (ii) distribuição em função do contrato de trabalho mantido entre o empregado e o empregador; (iii) subordinado a existência de lucro ou determinado resultado (condição), se houver prejuízo ou não atingir o resultado não haverá pagamento; (iv) prestação aleatória, variável de acordo com os lucros e resultados obtidos; (v) origem compulsória (em lei) ou facultativa (ato de liberalidade); (vi) pode ser com base nos lucros obtidos ou no resultado previamente ajustado; (vii) pagamento pode ser realizado diretamente em pecúnia ou de maneira indireta (ações ou benefícios); e (viii) acumulado por um determinado lapso temporal previsto em lei ou ajustado pelas partes e pago somente no final do período.

²² MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p. 135.

²³ SÜSSEKIND, Arnaldo et al. **Instituições de direito do trabalho**. São Paulo: LTr, 1995.p. 442.

²⁴ CESARINO JÚNIOR, A.F. **Direito social**. São Paulo: LTr, 1980. p. 167.

²⁵ CATHARINO, José Martins. **Tratado jurídico do salário**. São Paulo: LTr, 1994. p. 308.

²⁶ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012,pp.100 e 101.

Nascimento considera como primordial para a conceituação de PLR/PPR que seu objetivo seja de “[...] aproximar os empregados e empregadores na tarefa comum de produzir, de forma que, em última instância, pode-se inclusive dizer que se diferenciam das demais parcelas remuneratórias, na medida em que a sua fixação não está atrelada apenas à prestação individual de serviços, mas a fatores mais próximos dos resultados obtidos por todos com o concurso do capital empresário”²⁷.

1.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PLR

Nos termos do art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 entende-se por salário de contribuição do empregado a sua remuneração total, *vide* abaixo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Dessa forma, inclui-se na remuneração total do empregado, conforme disposto no artigo transcrito acima, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Em um primeiro momento, é possível inferir que incide contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR/PPR aos empregados, uma vez que consiste em um rendimento destinado a retribuir o trabalho realizado pelo empregado e pode ser derivado de convenções ou acordos coletivos de trabalho. Porém, o §9º, alínea “j”, do mesmo artigo dispõe que:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...] § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [...] j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

²⁷ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012, p. 103.

Portanto, a PLR/PPR é isenta do pagamento de contribuições previdenciárias se for paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/2000. Logo, se a PLR/PPR respeitar todos os requisitos listados na Lei nº 10.101/2000, a verba paga a esse título não possui a incidência de contribuições previdenciárias, porque não é considerada como salário-de-contribuição do empregado.

No mesmo sentido, como acabamos de ver no item 1.2 deste trabalho, tanto o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 como o *caput* do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, determinam que as verbas pagas de PLR/PPR aos empregados 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.

No entanto, no §5º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, temos que:

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual.

Sendo assim, a PLR/PPR “será tributada pelo Imposto sobre a Renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo da Lei nº 10.101/2000 e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual”²⁸.

Para realizar o cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRPF”) utiliza-se a tabela progressiva constante do Anexo da Lei nº 10.101/2000, que foi alterada pela última vez por meio da Lei nº 12.832/2013, em que os valores e alíquotas são os seguintes:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS TABELA
DE TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE²⁹**

VALOR DO PLR ANUAL (EM R\$)	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR DO IR (EM R\$)
de 0,00 a 6.000,00	0%	-
de 6.000,01 a 9.000,00	7,5%	450,00
de 9.000,01 a 12.000,00	15%	1.125,00

²⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.pp. 136 e 137.

²⁹ CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021.p. 111.

de 12.000,01 a 15.000,00	22,5%	2.025,00
Acima de 15.000,00	27,5%	2.775,00

A tributação na fonte da PLR/PPR é realizada de forma “separada dos demais rendimento auferidos pelo trabalhador. Assim, os valores recebidos a esse título, por expressa determinação legal, são tributados exclusivamente na fonte, não integrando assim os rendimentos sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do IRPF”³⁰.

Na hipótese de a Autoridade Fiscal constatar, em sua visão, que não foram cumpridos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, ela pode autuar a empresa e o fato gerador do crédito tributário em questão será apenas o montante que estiver em desacordo com a lei, de acordo com os parágrafos 8º e 9º, do art. 2º da Lei n 10.101/2000, *vide* abaixo:

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: [...] § 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: I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. § 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos.

A descaracterização da PLR/PPR, mesmo que só de uma parte, enseja em consequências fiscais que serão listadas a seguir. A primeira dela é o não recolhimento das contribuições previdenciárias dos empregados prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, *vide* abaixo:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Em suma, a descaracterização exigiria o pagamento de: (i) contribuição previdenciária patronal de 20%; (ii) Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) entre 1%, 2% e 3% a depender do

³⁰ *Idem*

enquadramento da empresa; (iii) Salário-Educação; (iv) Contribuição de Terceiros (SENAC, SESC, SES, SENAI, SEBRAE e INCRA), que é em torno de 5,8%; (v) multa de ofício (que pode variar entre 75% e 150%, em caso de acusação de fraude, simulação, dolo ou conluio); e (vi) juros de mora sobre o montante (com base na taxa Selic). Importante enfatizar que as porcentagens se dão em cima da folha de salário da empresa.

Agora que já trabalhamos a tributação da PLR/PPR paga aos empregados, é de suma importância verificarmos como se daria a tributação dos valores de PLR/PPR pagos aos diretores e administradores da empresa, sendo eles empregados ou não empregados.

Em primeiro lugar, trataremos dos diretores ou administradores estatutários. Cargos altos como administrador e diretor, na maioria das vezes é estatutário, ou seja, são cargos previstos no Estatuto Social da empresa. Por estar contemplado no Estatuto Social da Empresa, a Lei das Sociedades Anônimas outorga poderes de administração e de representação da sociedade, respeitando os limites impostos pelo Estatuto Social. Além disso, na maioria dos casos ao tornar-se diretor ou administrador estatutário o contrato de trabalho normalmente é suspenso e sua relação jurídica para com a empresa altera-se.

Outra possibilidade é a existência de um diretor ou administrador CLT, ou seja, ele possuiria um contrato de trabalho e deveriam estar presentes os quatro elementos primordiais para verificar a existência de uma relação de emprego ou não, quais sejam: (i) pessoalidade; (ii) habitualidade; (iii) onerosidade; e (iv) subordinação.

O legislador de matéria previdenciária não distinguiu o diretor ou administrador estatutário e o diretor ou administrador não estatutário, no momento que reconheceu a possibilidade de existir um diretor ou administrador empregado. Isto posto, verificasse na Solução de Consulta COSIT nº 368 de 2014, que a RFB reconhece o diretor empregado e prevê sua sujeição as regras dispostas na Lei nº 10.101/2000 ao se tratar de PLR, vide abaixo:

“SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.”

Porém, na mesma Solução de Consulta COSIT nº 368 de 2014, a RFB determina que o pagamento de PLR a esse diretor empregado só será isenta de contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 10.101/200, caso a relação jurídica existente entre a empresa e o indivíduo

(pessoa física) possuir as características de uma relação de emprego, apresentadas acima. Desse modo, o que determina a qualidade de seguro são os aspectos fáticos.

Nesse caso, o elemento principal é a subordinação para o reconhecimento da relação de emprego, sendo analisado o exercício cotidiano das funções do diretor ou administrador. Já que os outros, de forma isolada não são suficientes para distinguir a relação jurídica de um diretor ou administrador empregado e não empregado. No mesmo raciocínio, editou-se a Súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho (“TST”) que determina:

“O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego”.

O elemento da subordinação é de difícil comprovação, porque para os fins trabalhistas entende-se que o empregado deve estar jurídica e hierarquicamente subordinado a outra pessoa física, seu superior imediato. Por outro lado, como já apresentado, o cargo de diretor ou administrador estatutário pressupõe que o sujeito realize a administração e representação da empresa, conforme disposto na Lei das Sociedades Anônimas e do próprio Estatuto Social, o que enseja em poderes e autonomia a pessoa física ocupante do cargo, que é incompatível com a subordinação.

Em regra geral, é difícil a comprovação no caso do diretor ou administrador estatutário a sua subordinação e normalmente estes indivíduos são considerados como contribuintes individuais para a Seguridade Social, nos termos do art. 12, inciso V, alínea “f”:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: [...] V - como contribuinte individual: [...] f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

A alíquota de contribuição para essa espécie de segurado está prevista no *caput* e no §2º, inciso I do art. 21 da Lei nº 8.212/1991, *vide* abaixo:

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. [...] § 2º No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de: I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta

própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea *b* do inciso II deste parágrafo;

Portanto, seu salário de contribuição é considerado como a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, conforme disposto no §5º do inciso III do art. 28 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; § 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.³¹

No *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 temos que os sujeitos da distribuição de uma PLR são os empregados. A referência no referido dispositivo normativo somente a “empregados” fez com que a Autoridade Fiscal interpretasse de maneira limitada a Lei nº 10.101/2000 mantendo o entendimento de que somente os empregados, com contratos regidos pela CLT, teriam a PLR isenta de contribuições previdenciárias, excluindo qualquer outro trabalhador com vínculos de trabalhos diferentes. Por fim, a descaracterização do pagamento de PLR a diretores ou administradores seguirá os mesmos encargos tributários descritos acima, para os empregados.

³¹ Valor atualizado a partir de 1º de junho de 1998 para R\$ 1.081,50.

2. REMUNERAÇÃO, SALÁRIO, INDENIZAÇÃO E GRATIFICAÇÃO

Agora que já verificamos o contexto histórico para o surgimento da PLR/PPR, seu conceito e o tratamento tributário que o ordenamento jurídico brasileiro confere a esse instituto, iremos aprofundar a análise para verificar a natureza jurídica da PLR/PPR paga a empregados e a administradores ou diretores, contudo, para realizar essa segunda parte da análise é de suma importância diferenciarmos os conceitos de remuneração, salário, indenização e gratificação.

Remuneração

Isto posto, nos termos do *caput* art. 457 da CLT a remuneração constitui-se no conjunto de benefícios, compreendendo o salário e as gorjetas.

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.

Nesse sentido, para Sergio Martins Pinto, a remuneração é “[...] o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer as suas necessidades vitais básicas e de sua família”³².

Além disso, o referido autor resume de forma didática que a remuneração nada mais é do que o salário, pago pelo empregador como contraprestação pelos serviços prestados pelo empregado, mais as gorjetas eventuais que o empregado receber. Ou seja, a remuneração traduz-se em uma obrigação de dar, que é paga tanto pelo empregador (salário) quanto por terceiros (gorjetas).

Thiago Rodrigues de Castro³³ e Paulo Sergio João³⁴, por sua vez, conceituam a remuneração do empregado como sendo o montante composto pelas gorjetas, gratificações legais e comissões pagas pelo empregador. Quando ambos incluem as gratificações no montante da remuneração, dizem respeito aos adicionais previstos em lei, como por exemplo: horas extras, adicional noturno, periculosidade, insalubridade, dentre outros.

Em contrapartida, Gustavo Felipe Barbosa Garcia descreve a remuneração como sendo a “[...] contraprestação recebida pelo empregado e engloba a expressão salário e seus demais consectários legais, inclusive as gorjetas”³⁵.

32 MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p. 114.

33 CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021.p.22.

34 JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.28.

35 CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021.p.22.

Um recorte no conceito de remuneração deve ser feito, uma vez que, a partir de 2017 dois institutos foram excluídos de seu escopo, sendo eles o abono e o prêmio. Assim, os dois não compõem mais o conceito jurídico de remuneração para os empregados, mesmos se estes foram pagos com habitualidade e não constituem base de encargos trabalhistas ou previdenciários, de acordo com o art. 457, §2º, da CLT.

Então, para caracterizar-se a remuneração é necessário que cinco elementos estejam presentes sendo eles: (i) habitualidade; (ii) periodicidade; (iii) quantificação; (iv) especialidade; e (v) reciprocidade.

Dessa maneira, conforme disposto no art. 458 da CLT compreende o salário *in natura* pago pela empresa quando fornecido habitualmente ao empregado. Ademais, o empregado deve conseguir estimar o quanto ganha por mês com base em padrões objetivos, de forma que seja quantificável a remuneração. Nesse esteio, ainda em relação a habitualidade, Paulo Sergio João se baseando nos dizeres de Mario Deveali, acentua que “[...] a doutrina não se limita a valorizar o ato mecânico da repetição periódica, acentuando que a habitualidade é qualificada pela uniformidade ou certeza no modo de determinar seu valor quanto às bases de fixação”³⁶.

A lei prevê que certos prazos máximos devam ser seguidos no tocante ao pagamento da remuneração, por isso existe o elemento da periodicidade. Também, como a relação de emprego baseia-se em um contrato de trabalho oneroso, o pagamento da remuneração é essencial para o cumprimento do contrato, nos termos do art. 2º da CLT.

E a reciprocidade deve estar presente para caracterizar-se a remuneração, pois, a relação de emprego é pautada em deveres e obrigações que devem ser respeitados pelos sujeitos desta relação (empregador e empregado).

Entretanto, a remuneração e o salário são palavras que na linguagem comum no Brasil são, até os dias atuais, confundidas de forma contínua e utilizadas como sinônimos. No entanto, são institutos diferentes que se caracterizam “[...] tecnicamente, de modo diverso e assumem relevância na relação de trabalho inclusive com profundas implicações no campo da Previdência Social”³⁷.

Salário

Isto posto, com base no mesmo artigo, 457 da CLT, temos que o salário é o valor pago ao empregado de forma direta pelo empregador, como contraprestação do serviço prestado pelo primeiro. Sendo assim, a remuneração seria gênero e o salário espécie.

³⁶ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.28.

³⁷ *Idem*

Ademais, elucida Paulo Sergio João³⁸ que a vontade das partes da relação contratual pouco importa se pretender afastar a natureza jurídica salarial da quantia paga ao trabalhador, porque a legislação trabalhista e de custeio da previdência social não se submetem à vontade de empregados e empregadores.

Dessa maneira, existiram algumas teorias sobre o conceito de salário que serão apresentadas a seguir. A primeira delas considerava o instituto como sendo puramente a contraprestação do trabalho do empregado, dessa forma, se não houvesse trabalho o empregado não receberia salário. Todavia, essa teoria não abarca situações como férias e hipóteses em que o empregado esteja doente e o salário ainda assim é devido nos 15 primeiros dias.

A segunda teoria considerando os pontos que a primeira não soube explicar, determinou que o salário seria na realidade a contraprestação pela disponibilidade do trabalhador e não somente seu efetivo trabalho. Assim, mesmo enquanto o empregado esteja somente aguardando ordens sem ter alguma tarefa o salário é devido, porque este estava à disposição do empregador.

Já a terceira teoria entende que o salário é a retribuição do contrato de trabalho, dessa forma, o pagamento de valor a título de salário seria consequência do contrato de trabalho. Porém, esta teoria foi criticada, uma vez que nem tudo que se paga ao trabalhador ou que se oferece é salário, um exemplo seria a indenização pela dispensa.

Por fim, a última teoria define o salário como o conjunto de percepções econômicas do empregado. Para o doutrinador Sergio Pinto Martins³⁹, essa teoria se encontra desvinculada do plano objetivo e não considera situações como a interrupção do contrato de trabalho.

Nesse contexto, abarcando o que há de melhor em cada uma das teorias apresentadas anteriormente, podemos sintetizar o salário como sendo “[...] o conjunto de prestações fornecidas diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei”⁴⁰.

Adicionalmente a sintetização acima, o professor Amauri Mascaro Nascimento acentua que: “uma obrigação não tem natureza jurídica salarial quando não é correlativa ao trabalho prestado, disponível ou, por imposição normativa, remunerável sendo muitas aquelas que embora constituindo-se em obrigação contratual não têm características de obrigação salarial

³⁸ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.25.

³⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p.114.

⁴⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p.115.

com o que se lhes é retirado o conjunto de efeitos próprios do salário. O contrato de trabalho pode assegurar ao trabalhador salários e outras vantagens”⁴¹.

Indenização

Seguindo a diante, também não é possível confundir o conceito de remuneração com o indenização, porque esta tem como origem a reparação de um dano causado ao empregado e não o pagamento do conjunto de benefícios (salário + gorjetas) ao trabalhador.

Desse modo, a indenização, nas palavras de Sergio Martins Pinto, possuem a finalidade de “[...] recompor o patrimônio ou bem jurídico da pessoa”⁴². Sendo assim, a indenização não se preza a retribuir o trabalho já prestado pelo empregado ou a sua disponibilidade ao serviço. A indenização, para o Direito Civil, representa a reparação realizada por um indivíduo devido a dano ou prejuízo que este causou a outrem.

Por outro lado, para o Direito Trabalhista, mais do que o conceito do Direito Civil abarca, a indenização é também o pagamento efetuado pelo empregador no momento em que o empregado é dispensado sem justa causa, como forma de recompensar a perda do emprego e correspondendo ao tempo de serviço que foi prestado ao empregador. Sendo assim, uma compensação pela demissão repentina em virtude do seu tempo de serviço.

Gratificação

Por fim, para o Direito do Trabalho a gratificação possui “[...] o sentido de um pagamento feito como liberalidade pelo empregador”⁴³. Desse modo, as gratificações que integram o salário são as gratificações legais, conforme §1º do art. 457 da CLT, como exemplo temos o 13º salário (Gratificação de Natal, prevista na Lei nº 4.09/62) e a gratificação de função, por exemplo a do bancário (§2º do art. 224 da CLT) e do gerente (parágrafo único do art. 62 da CLT). Assim, qualquer outra gratificação não integra o salário.

2.1. DESVINCULAÇÃO DA REMUNERAÇÃO

Constatados os conceitos de remuneração, salário, indenização e gratificação, é possível verificar que a PLR/PPR não se encaixa em nenhuma dessas opções. Quanto ao conceito de salário a PLR/PPR é expressamente excluída do conceito de salário-de-contribuição previsto no art. 28, inciso I, e §9º, alínea j, da Lei nº 8.212/1991, como será analisado a seguir.

Já quanto ao conceito de remuneração, a PLR/PPR é expressamente desvinculada da mesma, nos termos do art. 7º da Constituição Federal de 1988 e o *caput* do art. 3º da Lei nº

⁴¹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Teoria Jurídica do Salário**. São Paulo: LTr, 1994.p. 68.

⁴² MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p.115.

⁴³ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 130.

10.101/2000, que serão aprofundados a seguir. E, também, não possui caráter de indenização, porque o pagamento não possui como finalidade a reparação de um dano causado ao empregado. Como, por fim, não é gratificação já que se trata de um direito do empregado, atrelada a performance do empregado e da empresa, sem, portanto, ser realizada por mera liberalidade do empregador.

Dessa forma, analisaremos cada uma das comparações realizadas acima e adentraremos, mais especificamente, na desvinculação da PLR/PPR da remuneração, e por conseguinte, do salário.

Isto posto, no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 temos o conceito utilizado pelo direito previdenciário para o “salário-de-contribuição” dos empregados, que consiste:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Com base na definição exposta no dispositivo normativo citado, é possível concluir que a PLR/PPR se enquadraria no salário-de-contribuição, uma vez que é um valor pago com a finalidade de retribuir o trabalho realizado pelo empregado, que levou a empresa a auferir lucro ou resultado positivo, durante determinado período, ou seja, visualiza-se um aspecto remuneratório ao se tratar desta espécie de salário.

Além disso, a PLR/PPR por ser um valor que pode ser pago uma vez por ano, em até duas parcelas, sendo cada uma em um semestre, e também pode ser paga repetidamente todos os anos, há quem a considera um pagamento de certa forma habitual, não como o salário que cai todo mês na conta do empregado, mas sim, como um valor esperado pelo empregado.

Desse modo, de acordo com o caput e §11 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, temos que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeitos de contribuições previdenciárias:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Importante realizar um recorte histórico para lembrar o projeto de lei elaborado pelo deputado Paulo Serasate que obteve o número 1.038, mas que não foi votado no Senado até a promulgação da Constituição Federal de 1967, que em seu art. 28 determinou expressamente que “não se compreendem na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, inclusive os de previdência social, as importâncias recebidas como participação nos lucros”.

Conforme consta na fundamentação de referido Projeto de Lei: “os valores atribuídos a título de participação nos lucros não se confundem com a concepção habitual de salário, nem pretendem transformar o empregado em sócio da empresa porquanto não participam dos prejuízos, risco exclusivo do empregador”⁴⁴. Utilizando-se da definição de Paul Bureau sobre participação, para quem é uma forma de remuneração pela qual o empregado participa do produto global da empresa resultante do balanço semestral ou anual.

Nesse contexto, explica Paulo Sergio João que “[...] a análise da natureza jurídica da verba paga sob a denominação de participação nos lucros, no período anterior à vigência da Carta de 1988, remete ao conceito de salário atribuído pela legislação trabalhista e ao conceito de salário-de-contribuição da legislação previdenciária”⁴⁵.

Já no período entre a Constituição Federal de 1946 e a Constituição Federal de 1967 houve uma divergência jurisprudencial sobre o tema em que “[...] oscilando ora pela atribuição do caráter salarial à verba distribuída pelos empregadores a título de participação nos lucros, ora pela natureza desvinculada do salário, assumindo a teoria do contrato em transição, entre o contrato de trabalho e o da sociedade”⁴⁶.

Dessa maneira, a jurisprudência da época entendeu pela auto-aplicabilidade do princípio constitucional⁴⁷, como por exemplo no julgado do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, São Paulo, em voto da lavra do Juiz Francisco Antonio de Oliveira (acórdão 16.343/91, de 10/9/91, processo TRT 02890239742 – D.J. de 20/9/91), que ao apreciar o sistema de implantação da PLR/PPR antecedente à vigência da Constituição Federal de 1988 determinou em *verbis*:

“Em verdade a empresa veio, com muita antecedência, tornar realidade a norma programática da Constituição de 1969 e que a Constituição de 1988 diz expressamente não se constituir em verba salarial (art. 7º, XI, CF/88).”

Finalizado o recorte temporal realizado para melhor entendimento da matéria, no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, já mencionado neste trabalho, porém, em seu §9º, temos os valores

⁴⁴ BRASIL. Fundamentação do Projeto de Lei nº 1.038. p. 282/283.

⁴⁵ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.34.

⁴⁶ *Idem*

⁴⁷ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.37.

excluídos do conceito de salário-de-contribuição trazido no inciso I, e em sua alínea J exclui-se a PLR/PPR deste conceito, vide abaixo:

Art. 28. § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Desse modo, a PLR/PPR está expressamente excluída do conceito de salário-de-contribuição determinado pela Lei nº 8.212/1991. Assim, a PLR/PPR não pode ser considerada como salário propriamente dito, como explicado pelo doutrinador Paulo Sergio João⁴⁸, a legislação trabalhista e de custeio da previdência social não se submetem à vontade de empregados e empregadores, assim, são estas legislações que regulamentam quais institutos possuem natureza salarial ou não. Importa informar que essa discussão será aprofundada no próximo tópico deste capítulo.

Seguindo nesse sentido, a Lei nº 10.101/1991, que regulamenta a PLR/PPR, em seu art. 3º dispõe expressamente que:

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.

A PLR/PPR foi expressamente desvinculada da remuneração nos termos do art. 3º da Lei nº 10.101/1991, que é constitucional, uma vez que apenas regulou o preceito do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 que decretou:

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;

Sendo assim, diferente das outras Constituições o constituinte se preocupou com a natureza que seria dada a referida verba, uma vez que, a sua consideração como espécie de salário poderia gerar resultados tributários, que influenciariam especialmente nos encargos previdenciários e no FGTS.

Para Thiago Rodrigues de Castro, “um dos principais efeitos da desvinculação da PLR da remuneração dos empregados é o de afastar a disposição tributária relativa ao art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998”⁴⁹, vide abaixo:

⁴⁸ JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.p.25.

⁴⁹ CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 15.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]

Desse modo, a PLR/PPR deixa de ser uma matéria exclusivamente trabalhista e passa a ter suas implicações tributárias, implicações estas que foram, e são, fundamentais para estimular as empresas a utilizá-la como forma de integração entre o trabalho e o capital. Por isso, a Constituição Federal de 1988, não se limitou a tratar do tema em um único artigo, desvinculando a verba de salário em mais de uma vez ao longo do texto constitucional, como é o caso do §4º do art. 218, transcrito abaixo:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. [...] § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. [...]

Outrossim, a Constituição Federal de 1988 constituiu-se como “[...] ponto de partida para um impulso no desenvolvimento da participação nos lucros ou resultados, sem precedentes nas nossas relações de trabalho, o que se deve a diversos fatores, dentre os quais o principal foi a sua desvinculação do salário, levando o Tribunal Superior do Trabalho a modificar a sua jurisprudência e, com a desvinculação, incentivar o empregador a tomar a iniciativa que antes temia, pelos motivos apontados”⁵⁰.

Em outras palavras, para o doutrinador Marcelo Mascaro Nascimento, “a Constituição de 1988 eliminou, portanto, o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação vem a ser totalmente desvinculada da remuneração.”⁵¹

Nesse sentido, a finalidade do legislador ao desvincular a PLR/PPR da remuneração do empregado, foi possibilitar que os empregadores aplicassem a PLR/PPR em suas empresas, sem que tivessem ônus para tal. Ou seja, buscou-se fomentar a aplicação da PLR/PPR ao facilitar os encargos trabalhistas e previdenciários sobre a referida verba.

⁵⁰ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p.93.

⁵¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 82.

De acordo com o contexto histórico apresentado no primeiro capítulo deste trabalho, historicamente houve uma resistência por parte dos empregadores em conceder a PLR/PPR a seus empregados em virtude da falta de contrapartida, nesse sentido, os empregados estariam recebendo um benefício e os empregadores um encargo trabalhista, previdenciário e tributário maior, o que fez com que os empregadores evitassem a sua utilização como método de aproximação entre capital e trabalho.

Como será aprofundado mais à frente neste capítulo, “trata-se, assim, a participação nos lucros, de uma nova forma de pagamento ao empregado, justamente por estar desvinculado da remuneração e, portanto, do salário.”⁵² Dessa forma, para Arnaldo Sussekind em face do estatuído pelo art. 7º, inciso XI, da Constituição de 1988, não mais constitui salário no sistema legal brasileiro o pagamento de PLR/PPR.

Assim, por não ser remuneração nem salário, os encargos sociais, como FGTS e contribuições previdências, não incidem sobre o pagamento de PLR/PPR. Também, outros reflexos trabalhistas como 13º salário, repouso semanal remunerado, aviso prévio, adicionais, indenização e outros, não recaem sobre o pagamento de PLR/PPR.

Destaca-se que a PLR/PPR não pode substituir o salário do empregado como também não pode ser a única forma de remuneração dele, uma vez que “[...] quando parte do salário ou outro ganho de natureza salarial é transformado em participação nos lucros ou resultados há o risco de o seu valor continuar a ser considerado salário para todos os fins de encargos trabalhistas e previdenciários [...]”⁵³. Logo, “o princípio da habitualidade, dessa forma, é a base que autoriza o afastamento da natureza salarial da parcela eventualmente paga pela empresa”⁵⁴.

Ademais, não é possível a utilização da PLR/PPR como única forma de remuneração do empregado, em virtude da desvinculação da remuneração concedida pela Constituição de 1988 e pela Lei nº 10.101/1991, como também a norma maior não permite a supressão do salário por acordo coletivo de trabalho e, a CLT (art. 3º⁵⁵) não permite a existência de contrato de trabalho sem salário.

Portanto, a PLR/PPR nunca poderá ser a única forma de pagamento do empregado, este sempre terá o direito de receber ao menos o salário-mínimo, como contraprestação devida e

⁵² *Idem*

⁵³ NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p. 236.

⁵⁴ NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p. 237.

⁵⁵ Decreto-Lei nº 5.452/1943. Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

paga diretamente pelo empregador ao trabalhador (art. 6º da Lei nº 8.542/92⁵⁶) e não pode ser substituída por pagamento de terceiros.

Dando continuidade a esse pensamento, assevera Sergio Pinto Martins que, o sistema jurídico brasileiro “[...] não permite que haja apenas o pagamento de participação nos lucros sem se falar em salário, pois, se a empresa tivesse prejuízos constantes, o empregado nada perceberia a título de remuneração. É sabido, por definição, o empregador é quem assume os riscos de sua atividade econômica, o que inclui os prejuízos (art. 2º da CLT), que não podem ser transferidos ao empregado”⁵⁷.

Ademais, o pagamento de PLR/PPR não pode ser considerado como indenização, como dito no início deste tópico, porque não pressupõe a ocorrência de dano, não houve nenhum prejuízo ao empregado, para justificar que o pagamento de PLR/PPR estaria suprimindo esse dano, pelo contrário, como o esforço empenhado pelos empregados com o objetivo de gerar lucro para a empresa é que são beneficiados por a PLR/PPR.

Por fim, o pagamento de PLR/PPR também não pode ser considerado como gratificação, porque não há liberalidade do empregador neste pagamento, já que está diretamente atrelado ao atingimento de metas pelo empregado e de lucro pela empresa, sendo um direito do empregado, que é desvinculado de salário e remuneração.

Em suma, podemos concluir o pensamento deste tópico do trabalho da seguinte forma: a PLR/PPR “[...] 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. Não haverá, portanto, incidência de encargos sociais, como FGTS e contribuição previdenciária sobre o seu pagamento”⁵⁸.

2.2. NATUREZA JURÍDICA DA PLR

Como já trouxermos os conceitos de remuneração, salário e indenização, depois verificamos a relação de cada um destes institutos com a PLR/PPR e discorreremos sobre a desvinculação trazida pela Constituição Federal de 1988 da PLR/PPR da remuneração, iremos agora verificar sua natureza jurídica.

⁵⁶ Lei nº 8.542/92. Art. 6º Salário-mínimo é a contraprestação mínima devida e paga diretamente pelo empregador a todo trabalhador, por jornada normal de trabalho, capaz de satisfazer, em qualquer região do País, às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

⁵⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p.83.

⁵⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 136.

Para tanto, assevera Marcelo Mascaro Nascimento que “definir a natureza jurídica de um instituto consiste em determinar sua essência para classificá-lo dentro do universo de figuras existentes no direito”⁵⁹.

Em busca de explicar a natureza jurídica da PLR/PPR, três teorias foram estabelecidas, sendo que a primeira delas considera esse instituto como sendo salário. Já a segunda entende que decorre do contrato de sociedade e a terceira entende como sendo uma espécie de contrato *sui generis*, que estaria entre o contrato de trabalho e o contrato de sociedade.

Quanto a primeira teoria, que considera a PLR/PPR como salário, seu fundamento se encontra no *caput* e no §1º do art. 457 da CLT⁶⁰. Sendo que, Sergio Pinto Martins⁶¹ lista as razões para utilizar-se o referido dispositivo normativo da seguinte maneira: (i) é uma contraprestação paga pelo empregador ao empregado, tendo caráter de retribuição; (ii) poderia confundir-se com gratificações ou uma forma de percentagem; e (iii) somado as justificativa (i) e (ii), apresenta o requisito da habitualidade.

Em outras palavras, o mencionado autor resume que: “[...] tudo o que excedesse as disposições do ajuste contratual entre empregado e empregador teria natureza de salário desde que habitual seu pagamento, tendo reflexos em outras verbas”⁶².

Ademais, o art. 63 da CLT⁶³, para Sergio Pinto Martins e Délio Maranhão⁶⁴, estabelece que a mera condição de interessado (trabalhador que participa da PLR/PPR) não lhe retira a condição de empregado, tendo, para essa teoria, a prova de que a PLR/PPR possui natureza salarial.

Para José Martins Catharino⁶⁵, o pagamento de PLR/PPR decorre do contrato de trabalho, portanto, sua natureza é salarial. Complementando esse entendimento Arnaldo Süssekind⁶⁶, ente que a PLR/PPR seria uma espécie de cláusula de índole salarial incluída no contrato de trabalho, daí sua natureza salarial. Conclui-se, portanto, essa teoria que a PLR/PPR é uma forma de salário variável.

⁵⁹ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p.135.

⁶⁰ Decreto-Lei nº 5.452/1943. 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. § 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.

⁶¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p.55.

⁶² *Idem*

⁶³ Decreto-Lei nº 5.452/1943. Art. 63 - Não haverá distinção entre empregados e interessados, e a participação em lucros e comissões, salvo em lucros de caráter social, não exclui o participante do regime deste Capítulo.

⁶⁴ *Idem*

⁶⁵ CATHARINO, José Martins. **Tratado jurídico do salário**. São Paulo: LTr., 1994. p.330.

⁶⁶ SÜSSEKIND, Arnaldo. **Comentários à CLT**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. v. III, p. 361.

A segunda teoria, já não mais está vigorando entre a jurisprudência e a doutrina atual e considerava a PLR/PPR como sendo um contrato de sociedade. Ou seja, o entendimento era de que a PLR/PPR decorre do contrato de sociedade, da *affectio societatis*, na qual os sócios possuem o mesmo objetivo que é conseguir lucro. Dessa forma, se a PLR/PPR fosse concedida ao empregado, essa relação jurídica teria o caráter de contrato de sociedade.

Contudo, essa teoria não vingou por muito tempo, porque “[...] nem todo pagamento feito ao empregado é salário, como as gorjetas que são pagas por terceiros (clientes); nem todo pagamento decorre apenas do trabalho do empregado, mas pode ser proveniente de um esforço indireto do empregado de produzir bens e serviços para a empresa, que resulta, ao final, num benefício, que seria a participação nos lucros que ajudou a conseguir para o empregador”⁶⁷.

Sergio Pinto Martins⁶⁸, endossa, nesse contexto, que se a PLR/PPR advém do contrato de trabalho, esta não poderia ter natureza de contrato de sociedade. Falta ao trabalhador o *affectio societatis*, já que o empregado pode participar dos ganhos da empresa (lucro ou resultado), mas não das perdas, que é responsabilidade exclusiva dos sócios. Assim, a colaboração do trabalhador não resulta em associação com o sócio da empresa.

Os riscos da atividade econômica da empresa devem ser assumidos somente pelo sócio, sendo que o empregado ao receber a PLR/PPR não adquire qualquer quota ou ação do capital da empresa. O empregado continua suas atividades normalmente e seu contrato de trabalho fica em vigor e só poderia influenciar no destino da empresa se recebesse quotas ou ações suficientes para tal, o que não ocorre na PLR/PPR.

Dando seguinte, para analisarmos a última teoria iniciaremos com uma citação de Amauri Mascaro Nascimento:

“a tese da participação nos lucros como contrato *sui generis* parte do pressuposto de que a sua intuição indica o início da sonhada fase de transição entre o regime do salário e o regime da sociedade, situando-se o sistema de participação exatamente como a ponte através da qual serão percorridos os caminhos que permitirão, ao trabalhador, afastar-se da sua condição desfavorável, como segmento social, para situar-se em posição melhor, ao lado do capital e usufruindo das vantagens dele. Aceita essa tese, a participação nos lucros não é salário, mas também não faz do assalariado um sócio do empregador. Não fica descaracterizada a relação de emprego, ideia melhor do que a anterior”⁶⁹

⁶⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p.60.

⁶⁸ *Idem*

⁶⁹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Direito do trabalho na Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 150.

Isto posto, a PLR/PPR é um meio de complementação do salário, podendo ser considerado como uma espécie de benefício decorrente do contrato de trabalho. Considerado como um benefício condição⁷⁰, pois é um benefício em sentido amplo, mas que seu pagamento está condicionada à aferição de lucros.

Nas palavras de Marcelo Mascaro Nascimento a PLR/PPR é “[...] parcela de natureza integrativa que estimula os trabalhadores a participar da produtividade da empresa e possibilitando a esta e, por decorrência, a seus próprios empregados manter-se dentro do mercado cada vez mais competitivo”⁷¹. Finaliza o referido autor, “por isso, não é salário, não é pró-labore, tampouco é indenização já que não visa reparar qualquer dano”.

Findando este tópico, concluo que a natureza jurídica da PLR/PPR é a última teoria apresentada, qual seja a do contrato *sui generis*, uma vez que a PLR/PPR nada mais é do que um jeito do empregado participar da empresa por meio da distribuição dos lucros da última, lucros estes que o empregado auxiliou a alcançar.

Outrossim, ao receber a PLR/PPR o empregado não se torna sócio da empresa, seu contrato de trabalho não é descaracterizado, há uma condição para realizar-se o pagamento do benefício (atingir lucro), a posição de subordinado do empregado é mantida e é um direito do empregado.

2.2.1. DO PAGAMENTO DA PLR A EMPREGADOS X A ADMINISTRADORES/DIRETORES

Para os empregados, comumente conhecidos como “CLT”, a natureza jurídica do pagamento de PLR/PPR é de contrato *sui generis*. Portanto, “trata-se de um pagamento condicionado, ou seja, o pagamento só será feito na ocorrência de lucros, o que mostra que existindo prejuízo não haverá pagamento”⁷².

Além disso, a PLR/PPR paga a empregados “[...] é uma forma de participação do empregado na empresa, mediante a distribuição dos lucros desta última, os quais o trabalhador ajudou a conseguir”⁷³. Assim, o empregado “[...] não se torna sócio do empregador, nem fica descaracterizado o contrato de trabalho”⁷⁴.

⁷⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p.61.

⁷¹ NASCIMENTO, Marcelo Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p.139.

⁷² MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 135.

⁷³ *Idem*

⁷⁴ *Idem*

No entanto, o pagamento de PLR/PPR a administradores e diretores da empresa não possui a mesma natureza jurídica da PLR/PPR paga aos empregados. Isso ocorre, pela diferença de contratação destes dois trabalhadores e diferença de benefícios que estes podem receber. Assim, normalmente a natureza jurídica da PLR/PPR paga a administradores e diretores é de remuneração propriamente dita, tendo incidência de contribuições previdenciárias.

Em outras palavras, os administradores e diretores normalmente quando contratados possuem seu contrato de trabalho suspenso e se tornam contribuintes individuais para a previdência social, equiparado a condição de proprietário ou dono.

Além disso, algumas empresas preveem como benefício a seus administradores e diretores a possibilidade de remuneração variável por meio de Incentivos de Longo Prazo que envolvem o recebimento de ações da própria empresa que trabalham como forma de atrelar a performance destes trabalhadores com o crescimento da empresa.

O que se pretende elucidar é que as condições nas quais os administradores e diretores trabalham, não pode ser equiparada as condições que os empregados trabalham. Assim, em virtude do cargo de confiança e das conseqüentes responsabilidades que surgem em sendo administrador ou diretor da companhia, estes em regra geral recebem remunerações muito mais substanciais do que os empregados.

Sendo assim, não é possível equiparar os administradores e diretores aos empregados quanto ao recebimento de PLR/PPR. Porém, não há na legislação atual qualquer menção da proibição de haver o pagamento de PLR/PPR a administradores e diretores.

Nesse seguimento, os diretores estatutários e os administradores não são considerados empregados, porque lhes faltam a subordinação jurídica para a caracterização da relação empregatícia. Estes são equiparados aos sócios, acionistas ou titulares da empresa, de modo que seu pagamento é realizado em regra geral por meio de pró-labore.

Como bem elucidado Marcelo Mascaro Nascimento, “[...] para o sócio, o quotista, o acionista ou titular de empresa (aquele que exercita a livre iniciativa econômica) o direito ao lucro é inerente ao *status* que ocupam na estrutura da empresa, enquanto para o empregado, a participação nos lucros é regulada por lei específica e somente será distribuída se convencionada a distribuição dessa parcela a eles, o que é verificado apenas por quem possa fazê-lo”⁷⁵.

⁷⁵ NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.p.172.

Logo, para muitos doutrinados e para a jurisprudência administrativa atual, que será mais bem analisada no capítulo 3 deste trabalho, a possibilidade de pagamento de PLR/PPR a administradores e diretores estatutários não é pacífica, porque entendem que este benefício está ligado diretamente a figurado do empregado.

Isto posto, argumentam que, no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, referem-se a empregados, também no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/1991 a PLR/PPR será objeto de negociação entre empregado e empregador e no art. 3º, §1º, da Lei nº 10.101/1991 desvincula-se a PLR/PPR da remuneração do empregado.

Ademais, a finalidade concedida pela Lei nº 10.101/1991 à PLR/PPR é de instrumento voltado para a integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade, obrigando a participação do sindicato e de comissão paritária, tornando-se para esses doutrinadores inequívoco que os beneficiários da PLR/PPR são os empregados. E, a legislação previdenciária (Lei nº 8.212/1991) exclui da base de incidência das contribuições previdenciárias o pagamento de PLR/PPR realizado a empregados.

Todavia, também é possível argumentar que quando se trata de diretores ou administradores empregados, que possuem carteira de trabalho assinada (“CLT”), não possuem suspensão do contrato de trabalho e recebem todos os encargos trabalhistas e previdenciários, estes poderiam receber PLR/PPR.

O ponto fulcral é verificar se há hierarquia na cadeia de comando de decisão acima deste trabalhador, seja um conselho de administração, um presidente ou outro cargo no qual seja possível verificar a subordinação deste trabalhador.

Portanto, em geral os administradores e diretores não poderiam receber a PLR/PPR se não demonstrassem as condições inerentes ao empregados, em principal a subordinação, como será melhor abordado a seguir no próximo capítulo.

3. REGULAMENTAÇÃO LEI Nº 10.101/2000 E LEI Nº 14.020/2020

Como vimos no Capítulo 1 deste trabalho a PLR/PPR foi tema de diversas Medidas Provisórias que se iniciaram com a MP nº 794/1994, que obteve diversas modificações até chegarmos na Lei nº 10.101/2000, que é a lei que regulamenta a PLR/PPR até os dias atuais.

Dessa forma, Fábio de Almeida Rego Campinho⁷⁶ analisando a atual Lei de PLR/PPR e seus projetos de lei anteriores, as referidas MP acima, concluiu o seguinte:

“A regulação atual é claramente diferente. Ela é minimalista. Aponta somente aspectos genéricos e imprescindíveis, incentivando a autocomposição dos atores envolvidos. São estes que fixarão os contornos da PLR (a modalidade de participação, o percentual do lucro a ser distribuído, o conceito de lucro utilizado, as metas a serem pactuadas, etc.). Em teoria, a partir da interpretação constitucional e legal, pode-se até argumentar da obrigatoriedade da participação, mas na realidade torna-se claro que a implementação de um programa de PLR é facultativa, já que não há qualquer previsão de sanção no caso de recusa de uma das partes em negociar o tema.”

Como dispostos no trecho de Fábio Campinho a Lei nº 10.101/2000 é extremamente genérica e permite que as partes envolvidas na PLR/PPR realizem seu arranjo da melhor forma que lhes convém a depender da realidade vivenciada por cada empresa.

De uma forma geral, as principais regras e disposições constantes na Lei nº 10.101/2000 que devem ser observadas quando da elaboração e negociação da PLR/PPR para que seja válida são: (i) ser um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 1º; (ii) ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante Comissão Paritária (empregados, empresas e sindicato), Acordo Coletivo ou Convenção Coletiva, de acordo com o art. 2º, inciso I e II.

Além disso, (iii) independente do instrumento utilizado as negociações devem possuir 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, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, segundo §1º, inciso I e II, do art. 2º; (iv) arquivar o instrumento do acordo na entidade sindical, consoante ao §2º do art. 2º.

Ademais, (v) o pagamento de PLR/PPR não substituirá a remuneração dos empregados e não constitui base de nenhum encargo trabalhista, conforme art. 3º; (vi) a PLR/PPR poderá

⁷⁶ CAMPINHO, Fabio de Almeida Rego. **Participação nos lucros ou resultados: subordinação e gestão da subjetividade**. São Paulo: LTr, 2009. p.79.

ser deduzida como despesa operacional no caso de pessoas jurídicas que escolheram a base real para tributação, em conformidade com o §1º do art. 3º; (vii) 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, em concordância com o §2º do art. 3º.

Por fim, (viii) a PLR/PPR receberá alíquota diferenciada para tributação do imposto de renda exclusivamente na fonte, como determina o §§5º e 6º do art. 3º; (ix) em caso de impasse, as partes poderão se utilizar de mecanismos como mediação e arbitragem para resolução, conforme art. 4º, incisos I e II; e (x) na hipótese de PLR/PPR em empresas estatais, as diretrizes a serem observadas serão fixadas pelo Poder Executivo, de acordo com o art. 5º.

Com o passar do tempo ficou inequívoco que as delimitações genéricas impostas pela Lei nº 10.101/2000 gerou decisões desconexas na esfera administrativa, sobre os temas de PLR/PPR em relação a realidade que as empresas enfrentavam, evidenciando a complexidade de implementação de todas os entendimentos opostos firmados na jurisprudência da esfera administrativa na prática das empresas. A controvérsia entre a Autoridade Fiscal e os contribuintes se consolidou neste período levando à edição da Lei nº 14.020/2020⁷⁷, que buscou positivar na Lei nº 10.101/2000 e, portanto, garantir maior segurança jurídica alguns entendimentos sobre PLR/PPR.

Isto posto, importante esclarecer em primeiro lugar que as regras incluídas pela Lei nº 14.020/2020 não possuem incidência para instrumentos de PLR/PPR pretéritos a sua publicação, uma vez que essa possibilidade estava disposta no art. 37 da mesma legislação, com fundamento na aplicação do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, todavia foi vetado pelo Presidente da República e mantido o veto pelo Congresso Nacional⁷⁸.

Nesse contexto, as principais alterações introduzidos no regramento da PLR/PPR dispostos na Lei nº 10.101/2000, pela Lei nº 14.020/2020, são: (a) a oportunidade de adoção simultânea dos meio de negociação da PLR/PPR, comissão paritária, acordo coletivo e convenção coletiva, nos termos do §5º, inciso I, do art. 2º; (b) possibilidade de estabelecer múltiplos programas de PLR/PPR, respeitada a periodicidade estabelecida na lei, como disposto no §5º, inciso II, do art. 2º; (c) primazia da autonomia da vontade das partes contrates em face

⁷⁷ A Lei nº 14.020/2020 advém do Projeto de Lei de Conversão nº 15, de 2020, que analisou a Medida Provisória nº 936/2020, que instituiu o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda e sua promulgação ocorreu em 06 de novembro de 2020 após derrubado dos vetos do Presidente da República pelo Congresso Nacional.

⁷⁸ Congresso Nacional. Veto nº 26/2020 – Votação do dispositivo 26.10.029 – art.37. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/13405/29>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

do interesse de terceiros, quanto a fixação dos direitos subjetivos, das regras adjetivas, da fixação de valores e da utilização exclusiva de metas individuais, conforme §6º do art. 2º.

Outrossim, (d) serão considerados, de acordo com previsão legal, os planos de PLR/PPR previamente estabelecidos quando a assinatura ocorrer antes do pagamento da antecipação dos valores, se houver, como determina o inciso I do §7º do art. 2º, ou com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação, segundo inciso II do §7º do art. 2º; (e) a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º da lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, sendo que são considerados inválidos os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil, disposto no inciso I, do §8º, do art. 2º, e os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior, em conformidade com o inciso II, do §8º, do art. 2º, no último caso mantem-se valido os demais pagamentos, em concordância com o §9º do art. 2º.

Por último, (f) se for escolhida a comissão paritária como forma de negociação da PLR/PPR entre empresa e empregado, será necessária a participação de um representante do sindicato, caso este seja notificado por escrito e não inique seu representante no prazo máximo de 10 dias corridos, findo esse prazo a comissão poderá iniciar as suas tratativas sem prejuízos, de acordo com o §10 do art. 2º.

É possível perceber que até o momento não foi comentada a possibilidade ou a proibição de pagamento de PLR/PPR a diretores ou administrados neste Capítulo. Isso ocorre, porque não há na Lei nº 10.101/2000 e na Lei nº 14.020/2020 a menção a realização de pagamento de PLR/PPR a diretores e administradores das empresas. Ou seja, a legislação específica sobre PLR/PPR não proíbe e nem permite expressamente o pagamento de PLR/PPR a diretores e administradores da empresa.

Essa é uma discussão recorrente nas esferas administrativas, como será apresentado a seguir. Contudo, antes de adentrarmos especificamente na discussão própria do pagamento ou não de PLR/PPR ao diretor ou administrados da empresa, é necessário analisar a discussão sobre a existência de valores mínimo ou valores fixos do pagamento de PLR/PPR e a discussão sobre a possibilidade de haver desigualdade nos valores pagos a título de PLR/PPR aos empregados da empresa e se pode haver o pagamento de valores expressivos.

Desse modo, sobre a primeira discussão, existem dois pontos de vista, com argumentações fortes para cada um. De um lado é possível alegar que os funcionários que possuem os salários mais expressivos, como executivos e gerentes seniores, já recebem esses valores mensalmente e, portanto, não seria razoável que eles também contivessem uma

vantagem desproporcional na PLR/PPR em detrimento dos demais funcionários, principalmente os de maior colocações básicas, que como os outros também contribuíram para o resultado global da empresa.

Por outro lado, os funcionários com salários mais expressivos inclinam-se a justificar que o critério de medição dos valores que recebem mensalmente como salário e PLR/PPR deve ser o nível de responsabilidade das atribuições exercidas por cada um. Dessa maneira, se os valores fossem igualmente fracionados, como proposto acima, seria caracterizada uma injustiça, porque, ao mesmo tempo que alguns empregados com salários inferiores, em virtude do seu cargo e função, recebessem mais múltiplos dos seus salários a título de PLR/PPR, os funcionários em cargo de maior responsabilidade, poderiam chegar a auferir talvez menos de um salário.

Conclui-se que ambos os lados possuem fundamentos válidos e a Lei nº 10.101/2000 não abordou com profundidade esse tema. Para Fernanda Della Rosa⁷⁹, o mais acertado seria realizar o pagamento de acordo com a responsabilidade que a função que cada empregado exerce demanda:

“O ideal é que o pagamento seja proporcional à responsabilidade de cada função. Há quem defenda que parcelas iguais para todos é o mais justo, pois não concentra renda. Algumas empresas, porém, estão preferindo pagar conforme o salário e responsabilidade do funcionário. Outras adotaram o sistema misto, em que uma parte dos recursos é paga por igual e a outra parte é proporcional ao salário de cada funcionário.”

Já referente a segunda discussão sobre valores expressivos e desiguais, a Lei nº 10.101/2000, também não aborda esse tema em sua redação, não estabelece valores mínimos ou máximos a serem pagos de PLR/PPR, não veda a fixação de valores distintos para os empregados participantes do programa. Em síntese, o legislador concedeu livre escolha para as partes (empregados e empresa) negociarem, com base em sua realidade e nas disposições estabelecidas em lei, salvaguardando a autonomia das partes, para que juntas definam os acordos que melhor se ajustem ao seu contexto.

Em outras palavras, “[...] a retribuição do lucro, ou do atingimento de determinado resultado, estaria atrelado à mensuração da colaboração do empregado no atingimento das metas previamente estipuladas no programa”⁸⁰. A PLR/PPR, não seria somente a junção do

⁷⁹ DELLA ROSA, Fernanda. **Participação nos Lucros ou Resultados: a Grande Vantagem Competitiva**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2004. p.150.

⁸⁰ CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 60.

capital e trabalho. Assim, a performance individual do empregado é tão importante quanto o resultado geral da empresa, sendo o pagamento proporcional com a responsabilidade de cada cargo resultado desse pensamento.

Além disso, nos dizeres de Thiago Castro apoiando-se nos ensinamentos de Janssen Murayama, Caius Henrique Lisboa e Igor Daher: “[...] é razoável pressupor que o legislador envidou esforços para impedir que o contribuinte se utilizasse de subterfúgios para, de modo simulado, se aproveitar da natureza não tributável da participação nos lucros ou resultados para distribuir valores a seus empregados sem a necessidade de observar ou cumprir qualquer regramento”⁸¹. Essa lógica está disposta nas discussões apresentadas acima e no art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que dissocia a PLR/PPR da remuneração recebida pelo empregado.

Por fim, após a análise de todas as discussões e controvérsias que circundam o pagamento de PLR/PPR, é importante considerarmos que esse instituto é um direito do trabalhador, que está previsto na Constituição Federal, e que no hipótese de tentativa de moderação deste direito é necessário ter como parâmetro os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

3.1. INTRODUÇÃO ESFERA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DA RFB

Agora passaremos para a discussão sobre o pagamento de PLR/PPR a administradores e diretores. Em vias de maior precisão a este trabalho, foi escolhida a esfera administrativa como base de análise, não sendo considerada para fins deste trabalho a esfera judicial.

Desta forma, para iniciar essa próxima etapa do trabalho, se faz necessário uma explicação sobre o que é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Assim, na visão de James Marins⁸²:

“Em resumo, no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, os recursos são julgados por órgãos administrativos de função exclusivamente julgadora anteriormente denominados de Conselhos de Contribuintes e que foram substituídos pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São compostos paritariamente, isto é, cada um dos colegiados de julgamento é formado em igual número por especialistas em assuntos tributários, divididos entre representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais) e representantes dos contribuintes (indicados por entidades de classe de nível nacional representativas do setor produtivo e também dos trabalhadores). Compete ao Carf – na qualidade de órgão julgador de segunda

⁸¹ CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 63.

⁸² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**, 12. ed. rev. atual., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 292 e 293.

instância – o conhecimento do recurso voluntário e da remessa *ex officio*, observada a divisão *ratione materiae* constante do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICarf, que é aprovado por portaria do Ministro de Estado da Fazenda. Também compete ao Carf o julgamento do recurso especial, através de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais. [...]”

Agora que conhecemos melhor o órgão do qual iremos analisar as decisões, podemos sumarizar que o entendimento majoritário no CARF sobre o tema é de que o diretor estatutário poderá receber a PLR/PPR, nos termos da Lei nº 10.101/2000, se provado que esse diretor possui materialmente o vínculo de emprego. Sendo que os demais casos de diretores e administradores seria proibido o recebimento de PLR/PPR, como se verá mais detalhadamente a diante.

Por sua vez, a RFB por meio da Solução de Consulta nº 368 – COSIT, de 18 de dezembro de 2014, deixou claro o entendimento acima disposto, assim ementado:

DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Dentre os argumentos trazidos pela RFB na Solução de Consulta nº 368/2014 – COSIT, temos: (A) o art. 12 da Lei nº 8.212/1991 estabelece como segurados obrigatórios da Previdência Social o diretor estatutário empregado e o não empregado; (B) o art. 9º, §§2º e 3º, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) determina o diretor empregado como sendo “aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego” e o diretor não empregado como sendo “aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia

geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego”, sendo a principal diferença entre os dois a manutenção da relação empregatícia.

Dando continuidade, (C) é obrigatório a ambos os diretores o pagamento das contribuições previdenciárias, conforme art. 22 da Lei nº 8.212/1991, contudo, o §2º, do inciso III, do mesmo artigo pressupõe que “não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28” da mesma lei, por sua vez, a alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 dispõe que a PLR/PPR não faz parte da remuneração quando paga de acordo com a lei específica; (D) quando se refere a lei específica está se referindo a Lei nº 10.101/2000, que instituiu a PLR/PPR; e (E) os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 referem-se aos termos “empregados”, que deve ser entendido de forma restritiva, na qual, somente os empregados com vínculo empregatício é que estariam abrangidos pelo conceito legal, assim, somente o diretor empregado estaria contemplado por esta legislação.

Por fim, o tema não é pacífico e é possível encontrar argumentos contra e a favor do pagamento de PLR/PPR para diretores e administradores da empresa como será analisado a seguir.

3.1.1. DECISÕES CARF E CSRF SOBRE PAGAMENTO DE PLR A DIRETOR E ADMINISTRADOR

Dispõe o art. 152 da Lei nº 6.404/76 que:

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Este artigo foi utilizado como base de argumentação em diversos julgamentos no CARF para justificar o pagamento de PLR/PPR a administradores das empresas. Todavia, a partir do

Acórdão nº 9202-008.465⁸³, da 2ª Turma da CSRF do CARF, de 17 de dezembro de 2019, afastou-se a aplicabilidade do referido artigo para este fim específico. Conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006. PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, §9º, “J” DA LEI 8.212/91. Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, §9º, “j” da lei 8.212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Nesta decisão preponderou o juízo que a lei específica citada no art. 28, §9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91, é a Lei nº 10.101/2000 (Lei do PLR/PPR) e não a Lei nº 6.404/76. De acordo com o relator, o §1º, do art. 152, da Lei nº 6.404/76 faz referência somente aos administradores das sociedades anônimas, enquanto a Lei nº 10.101/2000 se refere a todos os empregados, sendo que a legislação previdenciária eliminaria apenas os segurados-empregados do pagamento de contribuições previdenciárias no pagamento de PLR/PPR.

Outro ponto trazido pelo relator, é que a remuneração dos administradores, conforme o art. 152 da Lei nº 6.404/76 poderia se dar tanto por meio de “*pro labore*” como por meio de PLR/PPR, nos termos do estatuto social de cada companhia. Isso iria contra o que determina o art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que desvincula a remuneração da PLR/PPR dos empregados.

Por fim, o relator alegou que o art. 152 da Lei nº 6.404/76 em momento algum cita a isenção da PLR/PPR dos administradores quando vinculada ao conceito de salário-de-contribuição. E ressalta que a referida PLR/PPR disposta no art. 152 da Lei nº 6.404/76 constitui-se em mera remuneração do trabalho dos administradores, sendo essa sua natureza e não pertence a remuneração do capital da sociedade.

O mesmo entendimento pode ser verificado no Acórdão nº 9202-007.609⁸⁴, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, de 26 de fevereiro de 2019, assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2006. [...] PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A

⁸³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Procurador. Processo nº 10920.000091/2010-35. Acórdão nº 92022-008.465, relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, Data da Sessão: 17/12/2019.

⁸⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16327.001054/2009-96. Acórdão nº 9202-007.609, relatora Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 26/02/2019.

SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, §9º, “J” DA LEI 8.212/91. Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, §9º, “j” da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados. A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Nesse mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho depois de explicar a palavra “lucro” nos termos da Lei nº 6.404/76, constata que “a lei societária trata unicamente da participação nos lucros e, portanto, não faz menção às eventuais participações nos resultados atribuídas aos empregados na forma da Lei nº 10.101/2000”⁸⁵.

A título exemplificativo, o Acórdão nº 2301-004.474⁸⁶, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF, de 12 de julho de 2016, em sentido contrário aos acórdãos anteriormente apresentados, decidiu que a Lei nº 6.404/76 poderia ser classificada como a legislação específica para afastar a incidência de contribuições previdenciárias na PLR/PPR dos administradores (equivalentes a diretores não empregador), uma vez que a regra do art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91 estaria sendo atendida. Nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008. [...] PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DOS ADMINISTRADORES. DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 6.404/76. A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos administradores enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº 8.212/91 referente às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de previsão legal pela Lei nº 6.404/76. Entretanto, no caso concreto, não restou demonstrado o atendimento aos requisitos dispostos na Lei específica, caracterizando verdadeiras parcelas remuneratórias com incidência de contribuições previdenciárias. [...]

⁸⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**, 13.ed.. São Paulo: Atlas, 2018. p.248.

⁸⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário. Processo nº 16327.720678/2012-10. Acórdão nº 2301-004.747, relatora Alice Grecchi, Data da Sessão: 12/07/2016.

Ademais, o julgador se baseando nos artigos 152, 190 e 201 da Lei nº 6.404/76, decidiu que também seria admissível a isenção das contribuições previdenciárias na PLR/PPR dos administradores, se ponderados alguns requisitos dispostos na Lei das S/A, em que o estatuto marca o dividendo mínimo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido, respeitando as limitações instituídas, como também a distribuição do dividendo obrigatório aos acionistas no mesmo exercício social.

Não obstante a maioria das decisões proferidas pelas turmas do CARF e da CSRF tenderem para vieses contrários ao interesse do contribuinte, existem situações nas quais esses órgãos entenderam por permitir o pagamento de PLR/PPR para diretores e administradores como será verificado a seguir.

O Acórdão nº 2201-003.370⁸⁷, da 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sob a relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, possui entendimento favorável ao contribuinte e foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 [...] PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE. Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Cumpridos tais requisitos, o pagamento de PLR é extensível aos segurados contribuintes individuais. [...]

Em síntese os principais fundamentos e conclusões trazidas pelo relator no acórdão podem ser da seguinte forma explicados, as disposições da Lei nº 10.101/2000 são aplicadas aos contribuintes individuais (diretores não empregados), uma vez que não se demonstra razoável interpretação contrária a essa restringindo a definição do constituinte que se encontra no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que trata de “trabalhadores” como um todo.

Nesse contexto, a interpretação dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 que se referem a “empregados” não pode ser analisado de forma restrita, já que se trata de mero pressuposto lógico para definir a participação sindical, e já no §8º do art. 3º quando se trata de tributação da renda do beneficiário da PLR/PPR o legislador usou o termo “trabalhadores”.

Argumenta, também, que a Carta Magna nunca teve o intuito de distinguir os trabalhadores, pelo contrário, buscou aproximá-los, a interpretação do art. 150, inciso II, da Constituição Federal, proíbe de forma taxativa o tratamento de desigual entre contribuintes que

⁸⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário. Processo nº 10283.720831/2013-59. Acórdão nº 2201-003.370, relator Carlos Henrique de Oliveira, Data da Sessão: 18/01/2017.

estejam em situação equivalente, vedando-se qualquer diferenciação pela ocupação profissional ou função exercida. Considerando uma interpretação harmônica das disposições legais do nosso ordenamento jurídico, a Lei nº 10.101/2000 estabelece que o imposto de renda retido na fonte do PLR/PPR é uma norma que contempla o diretor estatutário não empregado, sendo que qualquer interpretação contrária possuiria viés discriminatório e violaria o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, afastando automaticamente as contribuições previdenciárias.

Outro acórdão favorável ao contribuinte é o de nº 9202-009.801⁸⁸, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, de 26 de agosto de 2021, que assim foi ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2010, 2011, 2012. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETOR EMPREGADO. MANUTENÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. IRPJ. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis da base de cálculo do imposto as participações nos lucros atribuídas a diretores que mantenham as características inerentes à relação de emprego, sendo inaplicável a tais trabalhadores a vedação contida no art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99).

Nesta decisão o relator afirma ser descabida a afirmação da Autoridade Fiscal de que os diretores seriam empregados apenas para fins trabalhistas, mas não para fins fiscais. Na situação proposta pela Autoridade Fiscal, o contribuinte seria obrigado a recolher as contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a remuneração dos referidos segurados, porém, estaria impedido, de considerá-los empregados para os demais fins. Interpretação essa abandonada pela doutrina e vedada pelo princípio do *venire contra factum proprium*.

No caso específico não restou dúvida ao relator que os diretores do contribuinte possuíam vínculo de emprego, que foi comprovado por meio de GFIPs e DIRFs. Com base na Solução de Consulta Cosit nº 368/2014, supramencionada, reconheceu-se que os diretores empregados mantinham as características inerentes à relação de emprego, e, portanto, são segurados obrigatórios da previdência social na qualidade de empregado.

Por fim, um caso que foi julgado recentemente pela CSRF é o Acórdão nº 9202-010.354⁸⁹, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, de 24 de agosto de 2022, referente ao processo administrativo nº 16682.720290/2014-23. Como até a data de

⁸⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16327.721091/2015-62. Acórdão nº 9202-009.801, relator João Victor Ribeiro Aldinucci, Data da Sessão: 26/08/2021.

⁸⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16682.720290/2014-23. Acórdão nº 9202-010.354, relator Marcelo Milton da Silva Risso, Data da Sessão: 24/08/2022.

finalização deste trabalho não foi publicado o referido acórdão no site do CARF, o voto do Conselheiro Presidente Carlos Henrique de Oliveira que trarei a seguir foi retirado da gravação do julgamento que está disponível na página do CARF do Youtube⁹⁰.

Isto posto, Carlos Henrique de Oliveira inicia seu voto dizendo que comparado a 2ª Turma da CSRF ele sempre teve um entendimento alargado do art. 7º da Constituição Federal. Nesse sentido, o art. 7º da Constituição Federal é um direito social e todos os direitos sociais constitucionais devem ser interpretados da maneira mais alargada possível, não se pode subtrair direito constitucional sem que esse direito não tenha sido ofertado. Na dúvida você contorna o direito, mas não o subtrai.

O Presidente deixa claro que é inegável a condição social da PLR/PPR e que ele não estava discutindo a substituição da remuneração do empregado por PLR/PPR. Declara que é totalmente contra o pagamento de mais de duas vezes de PLR/PPR no mesmo ano civil, que é contra o descumprimento de intervalo entre o pagamento das parcelas de PLR/PPR, uma vez que acredita serem regras que são as mais importantes para conseguir associar uma coisa com a outra.

Continua seu voto alegando que entende ser muito ruim tomar uma decisão com uma base principiológica tão aberta. Assim, ele trouxe à tona o art. 150 da Constituição Federal que é uma disposição constitucional que diz textualmente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em seguida, sugere uma reflexão com base em um exemplo lúdico, considere uma empresa hipotética que possui dois diretores. Um destes diretores é empregado e o outro é estatutário (contribuinte individual). A empresa hipotética decidiu pagar o mesmo valor de PLR/PPR para ambos os diretores, sendo este valor R\$ 100.000,00. O Presidente pede para esquecermos das contribuições previdenciárias neste momento e focar no imposto de renda. Sendo assim, o diretor estatutário, contribuinte individual, vai pagar 27,5% de imposto de renda, pela tabela progressiva, o que equivale a R\$ 26.402,83. Por outro lado, o diretor empregado, por possuir o vínculo empregatício, utilizaria a tabela de imposto de renda favorecida da PLR e pagaria o equivalente a R\$ 3.051,53. Ou seja, os dois diretores estão no mesmo cargo e função

⁹⁰ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF- ME. 2TCSRF 2022 08 24 09Hparte1.Youtube, 24/08/2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=QBTgorW6mRY>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

na mesma empresa, só que o diretor empregado vai pagar muito menos imposto de renda em comparação com o diretor estatutário.

Com base no exemplo exposto acima, o Presidente determina que em seu ponto de vista isso está nitidamente em desacordo com o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal. Então, em seu entendimento não é possível interpretar, que os administradores e diretores não são trabalhadores. Nesse contexto, ele questiona, se a Constituição Federal limita o poder de tributar, por que a jurisprudência poderia tributar?

Por fim, expõe que em seu entendimento se ele votasse contrário ao contribuinte ele estaria ao mesmo tempo julgando de forma contrária à própria Constituição Federal. Ademais, afirma que todo mundo se preocupa com a isenção das contribuições previdenciárias que é a custo da empresa, mas não olham para o trabalhador. Quanto ao art. 2º da Lei nº 10.101/2000 que trata de “empregados”, o Presidente acredita que a escolha do legislador por essa palavra tem relação direta com a imponderação típica do direito dos empregados em terem seus direitos protegidos pelo sindicato.

CONCLUSÃO

A PLR teve sua primeira aparição na Constituição Federal de 1946, na qual sofreu diversas mudanças até chegar nos dias atuais no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 e na legislação específica da Lei nº 10.101/2000 que sofreu alterações recentes pela Lei nº 14.020/2020. No ordenamento jurídico brasileiro a PLR/PPR goza de imunidade, visando a conexão entre capital e trabalho e, portanto, não há a incidência de contribuições previdenciárias, além de possuir alíquotas mais benéficas de IRRF

Sendo assim, para entender o conceito de PLR/PPR podemos seguir o entendimento de Marcelo Mascaro Nascimento e listar os seguintes requisitos essenciais para determinado essa verba: (i) intuito primordial de integração entre o capital e o trabalho, tornando o empregado partícipe do empreendimento do empregador; (ii) distribuição em função do contrato de trabalho mantido entre o empregado e o empregador; (iii) subordinado a existência de lucro ou determinado resultado (condição), se houver prejuízo ou não atingir o resultado não haverá pagamento; (iv) prestação aleatória, variável de acordo com os lucros e resultados obtidos; (v) origem compulsória (em lei) ou facultativa (ato de liberalidade); (vi) pode ser com base nos lucros obtidos ou no resultado previamente ajustado; (vii) pagamento pode ser realizado diretamente em pecúnia ou de maneira indireta (ações ou benefícios); e (viii) acumulado por um determinado lapso temporal previsto em lei ou ajustado pelas partes e pago somente no final do período.

Dando seguimento as premissas trazidas ao longo deste trabalho, o art.3º da Lei nº 10.101/2000 é cristalino ao trazer que a PLR/PPR está desvinculada da remuneração do empregado. Dessa forma, sua natureza jurídica é de contrato *sui generis*, uma vez que a PLR/PPR nada mais é do que um jeito do empregado participar da empresa por meio da distribuição dos lucros da última, lucros estes que o empregado auxiliou a alcançar.

A compreensão dos tópicos acima é importante, para aprofundarmos no tema central do trabalho que gira em torno da possibilidade de pagamento de PLR/PPR para administradores e diretores. Esse tema se mostrou extremamente polêmico e que não possui consenso nem na doutrina nem na jurisprudência administrativa. Tanto os contribuintes como a Autoridade Fiscal possuem argumentos válidos para amparar ambas as convicções.

Com base nas decisões da esfera administrativa mais recentes concluiu-se que uma nova era está surgindo, mesmo que incipiente, na qual os argumentos do contribuinte estão ganhando um pouco mais de espaço. Porém, atualmente nos encontramos em uma verdadeira insegurança jurídica, já que existem decisões para ambos os lados.

Mesmo nos encontrando em uma realidade majoritariamente contrária ao pagamento de PLR/PPR aos administradores e diretores, acredito que é possível sim realizar esse pagamento de acordo com a legislação vigente. Como foi apresentado, o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, determina que a PLR/PPR é um direito do trabalhador, considerado em sentido amplo. Ainda no mesmo diploma normativo, o art. 150, inciso II, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

Nesse sentido, é possível concluir que os diretores ou administradores estatutários e empregados, não podem ser tratados de forma desigual entre si, como também é possível afirmar que ambos são segurados obrigatórios da Seguridade Social, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a” e inciso V, alínea “f”. Além disso, não existe no ordenamento jurídico brasileiro disposição normativa que proíba o pagamento de PLR/PPR para administradores ou diretores.

Seguindo esse raciocínio, também é possível argumentar que o art. 2º da Lei nº 10.101/00, utilizou-se da palavra “empregados” para justificar a exigência da participação do sindicato nas negociações, uma vez que só há sindicato se houver empregados. Então é preciso considerar o sentido amplo da palavra empregados e não restrito.

Em suma, a PLR/PPR não pode substituir a remuneração do administrador e diretor e não possui relação com o disposto na Lei das S/A, como também, não pode ser paga de forma desproporcional aos outros empregados. Todavia, não há impedimentos legais para que se realize tal pagamento, considerando que são trabalhadores e sua performance é de suma importância para o atingimento de lucros e resultados para eventual distribuição deles.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**, 13.ed., São Paulo: Atlas, 2018.
- BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Direito do Trabalho e Participação nos Lucros**. São Paulo: Max Limonad, 1954.
- CAMPINHO, Fabio de Almeida Rego. **Participação nos lucros ou resultados: subordinação e gestão da subjetividade**, São Paulo: LTr, 2009.
- CASTRO, Tiago Rodrigues D. **PLR – Participação nos Lucros ou Resultados**. São Paulo: Almedina, 2021.
- CARDONE, Marly A. *Mecanismos de aferição das informações constantes dos planos de participação nos lucros ou resultados*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Participação dos Empregados nos Lucros**. São Paulo: Dialética, 1995.
- CATHARINO, José Martins. **Tratado jurídico do salário**. São Paulo: LTr, 1994.
- CESARINO JÚNIOR, A.F. **Direito social**. São Paulo: LTr, 1980.
- CUNHA, Sólon de Almeida apud MAGANO, Octávio Bueno. **Da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- DELLA ROSA, Fernanda. **Participação nos Lucros ou Resultados: a Grande Vantagem Competitiva**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2004.
- DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- EINAUDI, Luigi. **Lezioni di Politica Sociale**, 1950.
- HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015.
- JOÃO, Paulo Sergio. **Participação nos lucros ou resultados das empresas**. São Paulo: dialética, 1998.
- MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**, 12. ed. rev. atual., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 39.ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito do trabalho**. 13.ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas**. 5.ed. – São Paulo: Atlas, 2020.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Direito do trabalho na Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1989.

- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Teoria Jurídica do Salário**. São Paulo: LTr, 1994.
- NASCIMENTO, Marcelo, Mascaro. **Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.
- PINTO, Alexandre Evaristo e GESTO, Martin da Silva. **Carf analisa a tributação da PLR dos diretores**. CONJUR, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-ago-21/carf-analisa-tributacao-plr-diretores>>. Acesso em: 05 de maio de 2022.
- ROMITA, Arion Sayão. **Direito do trabalho: temas em aberto**. São Paulo: LTr, 1998.
- ROMITA, Arion Sayão. *Participação nos lucros ou nos Resultados: instrumentos previstos para a negociação, mecanismos de composição dos litígios*. In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Participação dos Empregados nos Lucros**. São Paulo: Dialética, 1995.
- RUSSOMANO, Mozart Victor. **Curso de direito do trabalho**. Curitiba: Juruá, 1995.
- SÜSSEKIND, Arnaldo. **Comentários à CLT**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964, v. III.
- SÜSSEKIND, Arnaldo; MARANHÃO, Délio; VIANNA, Segadas; LIMA TEIXEIRA. **Instituições de direito do trabalho**. 19. ed. São Paulo: LTr, 2000. v. 1.
- SÜSSEKIND, Arnaldo et al. **Instituições de direito do trabalho**. São Paulo: LTr, 1995.
- VASCONSELOS, Breno Ferreira Martins. SILVA, Daniel Souza Santiago da. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. DIAS, Karem Jureidini. HOFFMANN, Susy Gomes. **A tributação da participação nos lucros e resultados – Conselho interpreta PLR como remuneração, em desacordo com a Constituição**. JOTA, 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-carf-tributacao-da-participacao-nos-lucros-e-resultados-plr-10042016>>. Acesso em: 05 de maio de 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário - RE 77.036-4**, relator Aldir Passarinho, Data da Sessão: 19/11/1982.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário - RE 100.086-PE**, relator Soares Muñoz, Data da Sessão: 18/06/1984.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário - RE 393.764**, relator Gilmar Mendes, Data da Sessão: 25/11/2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recursos Extraordinário - RE 398.284**, relator Menezes Direito, Data da Sessão: 19/12/2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recursos Extraordinário – RE 569.441**, relator Dias Toffoli, redator do acórdão Teori Zavascki, Data da Sessão: 30/10/2014.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário. Processo nº 16327.720678/2012-10. **Acórdão nº 2301-004.747**, relatora Alice Grecchi, Data da Sessão: 12/07/2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário. Processo nº 10283.720831/2013-59. **Acórdão nº 2201-003.370**, relator Carlos Henrique de Oliveira, Data da Sessão: 18/01/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16327.001054/2009-96. **Acórdão nº 9202-007.609**, relatora Cristina Monteiro e Silva Vieira, Data da Sessão: 26/02/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Procurador. Processo nº 10920.000091/2010-35. **Acórdão nº 92022-008.465**, relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, Data da Sessão: 17/12/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16327.721091/2015-62. **Acórdão nº 9202-009.801**, relator João Victor Ribeiro Aldinucci, Data da Sessão: 26/08/2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, CSRF 2ª Turma. Recurso Especial do Contribuinte. Processo nº 16682.720290/2014-23. **Acórdão nº 9202-010.354**, relator Marcelo Milton da Silva Risso, Data da Sessão: 24/08/2022.

BRASIL. Fundamentação do Projeto de Lei nº 1.038.

Congresso Nacional. Veto nº 26/2020 – **Votação do dispositivo 26.10.029 – art.37**. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/13405/29>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF- ME. **2TCSRF 2022 08 24 09Hparte1**. Youtube, 24/08/2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=QBTgorW6mRY>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.