

Nota Cosit nº 426, de 2 de dezembro de 2011.

Interessado: Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil

Assunto: Parcelas pagas aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados das empresas - não incidência de contribuição previdenciária (Lei nº 10.101 de 2000 e alínea "j", §9º, art.28 da Lei nº 8.212 de 1991).

(Gedoc nº 14624/2011)

O Gabinete do Secretário da Receita Federal do Brasil solicitou a esta Coordenação Geral de Tributação (Cosit) a análise de matéria veiculada pela imprensa acerca de critérios e formalidades a serem observados pelas empresas quanto ao pagamento, aos seus empregados, de valores relativos à participação nos lucros ou resultados das empresas (PLR), para efeito de não incidência de contribuição previdenciária. O objetivo da análise é verificar pontos que demandem alteração normativa ou emissão de parecer normativo.

2. Em síntese, os pontos aduzidos na matéria como polêmicos são os seguintes: a) necessidade de prévia existência de lei disciplinando a instituição e a forma de pagamento da PLR; b) trabalhadores alcançados; c) periodicidade de pagamento da PLR; d) exigência relativa a conteúdo e a regularidades formais do instrumento de instituição da PLR (homologação pelo sindicato, registro no Ministério de Trabalho e Emprego, data de assinatura, fixação de regras claras e objetivas sobre metas a serem cumpridas e quanto à aferição de seu cumprimento).

3. Inicialmente, convém destacar que o dispositivo que prevê a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (PLR) consta da redação original da Constituição Federal de 1988, no inciso XI do art. 7º, que, no entanto, condicionou o exercício do direito à conformidade com a lei. Registre-se que as Constituições anteriores já previam a PLR, também condicionando seu regulamento por lei, que não chegou a ser editada durante suas vigências.

4. Na redação original da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a alínea “j” do §9º do art. 28 estabeleceu que os rendimentos da PLR, desde que pagos conforme a lei, não constituem salário-de-contribuição, ou seja, não são base de cálculo da contribuição para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS). A seguir os dispositivos:

CF/88:

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**;*

Lei 8.212, de 1991:

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;

[...]

§ 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;

5. Contudo, a regulamentação da participação dos trabalhadores no lucro ou resultados da empresa, conforme previsto na CF/88, só foi instituída pela Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

6. A seguir estão colacionados os dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinam a matéria:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;*
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;*
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;*
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.*

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

[...]

§ 2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3o Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

[...]

Art. 5o A participação de que trata o art. 1o desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

7. Quanto à análise da natureza jurídica da parcela paga a título de PLR, ao que parece, a disposição constitucional estabeleceu sua **desvinculação da remuneração**, precipuamente, para instituir uma garantia à empresa de que tais valores não se incorporem ao salário dos empregados, ou seja, o direito ao seu recebimento pelos empregados cessa com o término do prazo de cada acordo que o estabelece. Além disso, sendo desvinculada da remuneração, as parcelas a título PLR não geram reflexo nos demais direitos trabalhistas como décimo terceiro salário, férias e outros e, pela mesma razão, sobre tais parcelas não incide a contribuição previdenciária.

8. Essa segurança jurídica é fundamental para viabilizar o oferecimento desse ganho aos trabalhadores. Sem ela o benefício da PLR dificilmente seria oferecido aos empregados, tendo-se em vista, por um lado, os direitos trabalhistas como a garantia da irredutibilidade dos salários (inciso VI do art. 7º da CF/88) e, por outro, os riscos ou instabilidade dos negócios da empresa. O objetivo da CF/88 é que todos os empregados auferam um bom salário e que a PLR constitua um plus à sua remuneração.

9. Contudo, a vedação da substituição ou complementação da remuneração, a princípio, atinge apenas o valor nominal do salário contratado. Assim, a realidade mostra que as

empresas oferecem a PLR quando da reivindicação por aumento real de salário e até mesmo para reajustar o salário em razão de sua desvalorização pela inflação, o que muitas vezes é aceito pela entidade sindical pressionada pelos empregados que representa, diante da possibilidade de não obterem nenhum ganho.

10. Tais considerações demonstram que as parcelas pagas a título de PLR, constituem **de fato** uma verdadeira retribuição por um maior empenho ou esforço na realização do trabalho, com a finalidade de incentivar o alcance das metas acordadas, mas não têm **natureza jurídica de remuneração** tão somente por força de **norma constitucional que obsta a natureza remuneratória** (inciso XI do art. 7º da CF/88), desde que atendida a **condição de que as parcelas sejam instituídas e pagas conforme a lei**. Cuida-se de flexibilização de direitos constitucionais trabalhistas, o que muito justifica os limites da lei.

11. Assim, para efeito de dispensa da contribuição previdenciária, não basta que as parcelas sejam pagas sem habitualidade, faz-se necessário que sejam pagas conforme a lei.

12. Essa verificação da natureza jurídica da parcela paga a título PLR – não remuneratória - precede à verificação da natureza jurídica da dispensa da contribuição previdenciária sobre tal parcela (alínea “j”, §9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991) - se isenção ou não incidência.

13. Observa-se que a alínea “a” do inciso I do art. 195 da CF/88, a partir da redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, autoriza a instituição de contribuição não apenas sobre os salários, mas também sobre os **demais rendimentos** do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título à pessoa física que presta serviço à empresa.

14. No entanto, a base de cálculo, ou salário-de-contribuição, fixado na lei, tratando-se de empregado, é a **remuneração**, assim entendida a totalidade dos rendimentos, conforme o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, dispositivo acima reproduzido.

15. Assim, afastada a natureza jurídica de remuneração quanto às parcelas pagas a título de PLR, a dispensa da contribuição previdenciária sobre essas parcelas tem natureza jurídica de não incidência, isto é, a dispensa não constitui uma isenção.

16. Apresentadas essas primeiras considerações, passa-se à análise das questões pontuais sobre a matéria, elencadas no item 2, com vistas à verificação de incidência ou não de contribuição previdenciária.

Necessidade de prévia existência de lei disciplinando a instituição e a forma de pagamento da PLR

17. Conforme já mencionado, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração, assim entendidos todos os rendimentos pagos, devidos, ou creditados a qualquer título (alínea “a” do inciso I do art. 195 da CF/88 e inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991).

18. Contudo, a CF/88 estabeleceu a PLR como parcela desvinculada da remuneração, "**conforme definido em lei**". Trata-se, pois, de norma de eficácia limitada, ou seja, dependente de norma infraconstitucional para produzir efeito. É nesse sentido o entendimento declarado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 398.284:

Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. Necessidade de lei para o exercício desse direito. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo." (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23-9-2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.) No mesmo sentido: RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-11-2008, Primeira Turma, DJE de 19-12-2008.

19. Ressalte-se que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria no RE nº 569.441/RS (DJ 25/3/2011), cujo mérito ainda está pendente de julgamento.

20. A regra da alínea "j" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é clara: a dispensa da contribuição previdenciária ocorre quando a PLR é paga ou creditada de acordo com lei específica. No mesmo sentido o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e o inciso X do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

21. Assim, a dispensa da contribuição previdenciária quanto às parcelas pagas a título de PLR só é juridicamente possível em relação às participações instituídas após a regulamentação pela MP nº 794, de 1994.

22. Do contrário, sem as regras da lei, seria o bastante denominar qualquer parcela paga de PLR para suprimi-la da incidência de contribuição.

23. Desta feita, em que pese a existência de algumas decisões judiciais e entendimentos da doutrina em sentido diverso, há relevantes fundamentos jurídicos que amparam as medidas da administração tributária no sentido de não aplicar a dispensa da contribuição previdenciária relativamente às parcelas pagas a título de PLR em períodos anteriores à MP nº 794, de 29 de dezembro de 1994. Ademais, as contribuições relativas a parcelas pagas até dezembro de 1994, portanto há mais de dezessete anos, em regra, ou já foram lançadas e julgadas administrativamente, ou se encontram decaídas.

24. Diante disso, não se vislumbra interesse prático em maiores discussões sobre esse ponto da matéria.

Trabalhadores alcançados

25. Embora o inciso XI do art. 7º da CF/88 e o art.1º da Lei nº 10.101, de 2000, mencionem a PLR para os **trabalhadores**, o art.2º da lei regulou a PLR mediante negociação entre a empresa e seus **empregados** de forma que a PLR, para efeito de dispensa de incidência de contribuição previdenciária, está restrita às parcelas pagas aos empregados, excluindo os demais trabalhadores que laboram para a empresa, como os segurados contribuintes individuais e os trabalhadores terceirizados.

26. No caso, os trabalhadores segurados contribuintes individuais não têm um vínculo de trabalho continuado, situação esta incompatível com a disciplina sobre a PLR. Quanto aos trabalhadores terceirizados, a empresa não tem um contrato de trabalho com eles, seu vínculo se dá com a pessoa jurídica que os contrata.

27. Também estão excluídos da PLR da empresa, os empregados de pessoas físicas e, em regra, os empregados de entidades sem fins lucrativos nos termos do §3º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Além disso, conforme o art.5º dessa Lei, a PLR relativa aos trabalhadores das estatais observará regra específica fixada pelo Executivo.

28. Quanto à necessidade de que a PLR seja instituída para todos os empregados, para efeito da dispensa da contribuição previdenciária, a Lei nº 10.101, de 2000, e a alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não estabelecem essa exigência.

29. Portanto, em tese, a empresa não descumpra a lei quando oferece a PLR para um grupo de empregados de determinado setor estratégico, por exemplo, no intuito de incentivar a melhora do seu desempenho.

30. Ademais, muitas empresas atuam em atividades com empregados de categorias profissionais diversas e, por isso mesmo, têm seus direitos regidos por instrumentos coletivos com regras diversas (inciso III do art.613 da CLT). Nesses casos, o tratamento diferenciado está juridicamente justificado.

31. Porém, tratando-se de empregados de mesma categoria ou classe, o estabelecimento da PLR não extensivo a todos os empregados pode configurar substituição ou complementação da remuneração, o que contraria o disposto no caput do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. Um exemplo seria estabelecer a PLR apenas para novos empregados contratados com salários muito mais baixos.

32. Nos termos do inciso I do art.2º da Lei nº 10.101, de 2000, a PLR até pode ser instituída por meio de procedimento simples, porém, ainda assim, envolve negociação **coletiva e com intervenção do sindicato da categoria**, devendo ser registrada em instrumento que tem natureza jurídica de acordo coletivo de trabalho.

33. Desta feita, a Lei deixa claro que não há possibilidade de instituição de PLR em acordo individual de trabalho como, por exemplo, somente para um diretor ou gerente empregado, ou apenas para uma parte dos empregados de uma mesma categoria. Em casos como esses se aplica também o princípio de invalidade do ato que configura renúncia de direito

trabalhista por parte do empregado. A consequência é não se estar diante de regular instituição da PLR e, portanto, não restar afastada a natureza remuneratória da parcela. Tanto assim, nos poucos pontos em que a CF/88 flexibilizou direitos trabalhistas o fez atribuindo-a à negociação coletiva, como a possibilidade excepcional de redução do salário (inciso VI do art. 7º da CF/88).

Periodicidade de pagamento

34. Quanto à periodicidade do pagamento da PLR, o §2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, dispõe que é vedada a antecipação ou pagamento em intervalo inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Trata-se de importante regra que parece voltada para a prevenção da substituição da remuneração pela PLR. A empresa não está proibida de pagar a PRL em um número maior de vezes, apenas não resta afastada a natureza remuneratória da parcela porque o pagamento não ocorreu em conformidade com a lei.

35. Registre-se que, em recente julgado, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), nos Embargos de Declaração em Recurso de Revista (E-ED-RR) nº 213900-51.2003.5.02.0464, decidiu pela validade de acordo coletivo de trabalho que estabeleceu pagamento antecipado e parcelado, em período menor que o semestre civil, da PLR. No mesmo acórdão, entendeu que a previsão, no acordo coletivo, apenas de regras gerais, com a indicação de que a definição de metas e parâmetros concretos constaria de outros instrumentos (por exemplo, planos individuais e coletivos de metas) não invalida a PLR, desde que haja participação e concordância da entidade sindical ou da comissão de empregados com os termos do acordo. Contudo, o efeito se dá apenas entre as partes litigantes.

36. Os pontos até aqui abordados versam sobre regras que estão bastante claras na lei. O que se verá a seguir está no âmbito das matérias de fato ou de provas relacionados à complexidade inerente ao ramo do Direito Coletivo do Trabalho, mais especificamente aos instrumentos de negociação coletiva de trabalho, como adiante se verá.

Exigência relativa a conteúdo e regularidades formais do instrumento de instituição da PLR (homologação pelo sindicato, registro no Ministério de Trabalho e Emprego, data de assinatura, regras claras e objetivas sobre metas a serem cumpridas e quanto à aferição do cumprimento)

37. A primeira observação é que a CF/88 confere substantiva autonomia e reconhecimento às negociações coletivas de trabalho, lembrando que se cuida de relação de direito privado, a despeito da grande intervenção regulamentar do Estado.

38. Segundo o inciso XXVI do art.7º e inciso VI do art.8º da CF/88, são direitos dos trabalhadores o **reconhecimento das convenções e acordos** coletivos de trabalho, sendo **obrigatória a participação dos sindicatos** nas negociações.

39. O acordo coletivo firmado em audiência de conciliação para solucionar dissídio coletivo é objeto de sentença homologatória da Justiça do Trabalho, conforme o art. 863 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

40. As negociações coletivas de trabalho são formuladas por meio de convenção ou acordo coletivo de trabalho, instituídos disciplinados nos arts. 611 a 625 da CLT, que estabelece algumas formalidades, entre elas a entrega ou **depósito** de uma via da convenção ou acordo para **registro e arquivo** nos órgãos do Ministério do Trabalho, que entrarão em vigor três dias após a entrega (§ único do art. 613 e art. 614, caput e §1º).

41. Conforme esclarecido na decisão a seguir colacionada, os atos administrativos de arquivo e registro da convenção ou acordo coletivo nos órgãos do Ministério do Trabalho não dependem do reconhecimento oficial ou da homologação por este órgão:

TRT da 23ª REGIÃO

Processo: RODEOF 478200600623006 MT 00478.2006.006.23.00-6

Relator(a): DESEMBARGADOR ROBERTO BENATAR

Julgamento:06/06/2006

Órgão Julgador:Tribunal Pleno

Publicação:30/06/2006

Ementa

CONVENÇÃO COLETIVA. OBRIGATORIEDADE DE DEPÓSITO PERANTE A DELEGACIA REGIONAL DO TRABALHO.

*As convenções coletivas somente passam a gerar efeitos no mundo jurídico após o depósito para registro e arquivamento perante o Ministério do Trabalho, conforme preceitua o art. 614/CLT. O ato administrativo de registro e arquivo das convenções coletivas, **apesar de não possuir natureza homologatória**, exige a presença dos requisitos de validade de qualquer ato jurídico, conforme preceitua a Instrução Normativa n. 01/02 da Secretaria de Relações do Trabalho. Não obstante, não cabe ao Ministério do Trabalho e Emprego recusar-se a proceder ao depósito de tais normas convencionais, ainda que se afigurem ausentes tais requisitos, competindo registrar que a Instrução Normativa n. 01/04 daquele Ministério regulamentou tais atos, indicando que a unidade responsável pelo depósito deve comunicar à autoridade competente, in casu, o Ministério Público do Trabalho, para que tome as providências cabíveis.*

42. Observe-se, no entanto, que segundo o inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, a PLR pode ser estabelecida não somente por convenção ou acordo coletivo, mas também por procedimento mais simples, qual seja, negociação por comissão escolhida pelas partes, porém, ainda assim, com a participação do sindicato que representa os empregados, com solução de eventual impasse por meio de mediação ou arbitragem (art.4º da Lei).

43. Constata-se que houve 77 reedições da Medida provisória nº 794, de 1994, primeira norma que regulou a PLR e que ao longo dessas reedições, inúmeras discussões surgiram a respeito da necessidade, ou não, da presença do Sindicato dos trabalhadores nas negociações pertinentes à implantação do Plano. Pela primeira Medida Provisória, era necessária a presença do Sindicato, já que fazia menção expressa a “negociação coletiva”, expressão esta que conduz o intérprete à conclusão lógica de que esse tipo de negociação só se concretiza com a presença do Sindicato. Pelas Medidas Provisórias que se seguiram, a figura da

“negociação coletiva” foi substituída pela da “comissão escolhida pelos empregados”. A partir da Medida Provisória nº 1.539-34, de 7.8.1997, passou-se à obrigatoriedade de se ter a referida Comissão integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Nova alteração ocorreu com a Medida Provisória nº 1.698-46, de 30.6.1998, que determinou fosse a PLR negociada entre a empresa e seus empregados, mediante Comissão integrada por um representante do Sindicato, escolhido dentre os empregados da sede da empresa. Esta última circunstância provocou discussões intensas na doutrina especializada, dando margem a uma nova alteração logo a seguir, a partir da Medida Provisória nº 1.698-49, de 28.9.1998, segundo a qual a participação seria objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos descritos, escolhido pelas partes de comum acordo.

44. Deve-se atentar, ainda, para o fato de que a exigência estabelecida no §2º do art.2º da Lei nº 10.101 de 2000, é que “O instrumento de negociação celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”.

45. No entanto, conforme o inciso VI do art. 8º da CF/88 não se cuida de mera participação do sindicato – convite ou presença – mas participação efetiva deste nas negociações, melhor expressa pelo reconhecimento ou aprovação dos termos da negociação. Há razões relevantes para tanto, uma vez que a relação de subordinação dos empregados com o empregador constitui uma situação de desvantagem para aqueles na negociação.

46. Sem a participação efetiva do sindicato, a empresa teria, em tese, mais facilidade para instituir a PLR sob condições de trabalho danosas aos empregados ou, ainda, apenas para substituir um possível reajuste salarial, tão somente com a finalidade de afastar a natureza remuneratória da parcela e, conseqüentemente, os reflexos nos direitos trabalhistas e a incidência de contribuição previdenciária. Dizendo de outra forma, a falta de participação efetiva do sindicato constitui uma condição mais favorável para a empresa burlar a lei que disciplina a PLR.

47. Assim, a falta de homologação, ou seja, a recusa do sindicato de reconhecer oficialmente o instrumento de negociação, por si só, pode não constituir fundamento da constituição do crédito da contribuição previdenciária relativa à PLR. Todavia, os créditos podem ser lançados em razão dos **motivos** pelos quais o acordo está sendo questionado. Trata-se, assim, de questões afetas ao caso concreto, ou seja, de matéria de fato ou de provas e não de direito.

48. Em qualquer caso em que o instrumento coletivo questionado for dado por inválido por uma das partes, atingindo também as cláusulas relacionadas à PLR, o mesmo não será considerado para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela.

49. Outro ponto importante diz respeito à exigência de fixação, no instrumento de negociação, de regras claras e objetivas quanto às metas e à forma de verificação de seu cumprimento, devendo o acordo ser ultimado (assinado) antes do início do cumprimento das metas, para conhecimento prévio das partes quanto a seus direitos e obrigações.

50. Desta feita, a fixação de regras genéricas ou imprecisas no instrumento de negociação e a remissão para detalhamentos em futuro instrumento, bem como a assinatura do instrumento em data posterior àquela em que resultados já são conhecidos, ou parte das metas já foram cumpridas, estão em desacordo com comandos literais do §1º, art. 2º da Lei 10.101 de 2000, que, juntamente com demais regras, constituem condição legal para que se possa reputar a parcela da PLR como desvinculada da remuneração do empregado.

51. Entretanto, deve-se ponderar que este ponto da matéria, mais que outros, sofre os efeitos da complexidade própria das negociações coletivas de trabalho, notadamente em razão de o instrumento do acordo ou convenção versar sobre inúmeras cláusulas envolvendo diversos direitos trabalhistas, demandando dos responsáveis pela fiscalização das contribuições previdenciárias um grande esforço na análise de provas oferecidas pelas empresas, a par das encontradas nos instrumentos que ultimam as negociações.

52. Sabe-se que não é raro as negociações se arrastarem por um longo período em razão de pendências em determinados pontos da pauta de reivindicação apresentada pelos trabalhadores (sindicato), estando os demais já bem delineados e acordados.

53. E, que, em geral, as diversas fases das negociações ocorrem em reuniões cujo teor é registrado em atas assinadas pelas partes. Assim, quando da análise de um caso concreto, estas atas, a exemplo de outros documentos, podem comprovar a instituição de fato da PLR e estabelecimento de metas em data anterior ao início da execução de determinado acordo, a despeito de sua assinatura em data posterior.

54. Ainda há que se conciliar a exigência legal de regras claras e objetivas para a instituição da PLR, com a possibilidade do detalhamento ou correção em momento futuro, dependendo da análise do caso concreto, uma vez que a necessidade de ajuste é inerente aos planejamentos.

55. Segundo o §1º do art.2º da Lei 10.101 de 2000, os critérios e condições para o pagamento da parcela de PLR são objeto de negociação entre as partes podendo ser os sugeridos neste dispositivo.

56. Por tudo até aqui mencionado, constata-se que uma das maiores dificuldades quanto à matéria está relacionada à necessidade de encontrar um modo de uniformizar a valoração dos fatos relativos às práticas adotadas pelas empresas na instituição da PLR, tanto quanto seja possível, a despeito da variação em cada caso concreto.

57. Trata-se de uma tentativa de evitar que empresas que adotam práticas semelhantes sejam autuadas de forma diversa. Isso só é viável reunindo informações da fiscalização sobre as práticas comuns adotadas pelas empresas, o que não é revelado nas decisões sobre a matéria.

58. Assim, para efeito de não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcela de PLR da empresa, a matéria pode ser resumida da seguinte forma:

a) A dispensa da contribuição previdenciária para o RGPS refere-se a fatos geradores relativos aos períodos **posteriores** à MP nº 794, de 1994, reeditada até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000; uma vez que o inciso XI do art. 7º da CF/88 e alínea “j”, §9º, art.28 da Lei nº 8.212, de 1991, exigem a conformidade com a lei, que então afasta a natureza remuneratória da parcela. Verifica-se, no entanto, que não há interesse prático na discussão sobre a possibilidade ou não de dispensa da contribuição em relação aos fatos geradores ocorridos no período anterior à MP, uma vez que, em regra, os créditos já foram constituídos e julgados administrativamente ou estão decaídos;

b) O direito à PLR está previsto para os trabalhadores empregados da empresa que a institui, exceto para os empregados que laboram para pessoas físicas e para entidades sem fins lucrativos com as características fixadas na lei (§3º e caput do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000). Quanto aos trabalhadores das estatais haverá regra própria (art.5º da Lei nº 10.101, de 2000);

c) A lei não exige que o acordo sobre a PLR seja extensivo a todos os empregados da empresa, mas o tratamento diferenciado em relação àqueles da mesma categoria profissional pode configurar uma burla à lei, o que só pode ser verificado no caso concreto. Não se vislumbra a possibilidade de instituição de PLR em acordo individual de trabalho. Por outro lado, a instituição da PLR apenas para um grupo de empregados pode estar justificada pelo fato de a empresa ter empregados de categoria profissional diferenciada, regidos, portanto, por acordos diversos (art. 611 da CLT);

d) Quanto à periodicidade do pagamento da PLR, o §2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, é claro. Dispõe que é vedada a antecipação ou pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

e) Os incisos I e II e o §2º do art.2º da Lei nº 10.101, de 2000, estabelecem que o instrumento de negociação da PLR será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Esta deve participar de forma efetiva das negociações e, em regra, assinar o acordo, em observância ao inciso IV, art.8º da CF/88.

f) Os motivos que levam o sindicato a não reconhecer o instrumento de negociação que institui a PLR (não homologar, não assinar) podem fundamentar a constituição do crédito da contribuição previdenciária, quando fundados no descumprimento da legislação sobre a matéria, ou seja, dos dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, mas a falta de homologação por si só, não, dependendo da análise do caso concreto.

59. Descumpridas as regras mencionadas, a natureza remuneratória da parcela, ainda que denominada PRL, não é afastada, pelo que há incidência da contribuição previdenciária para o RGPS.

60. Ante às considerações apresentadas, verifica-se que a imprensa aponta como polêmico o que, na verdade, consta claramente na Lei ou se constitui em peculiaridades atinentes à aplicação das normas ao fato, o que depende de valoração de provas. Portanto, não se vislumbra a necessidade de alteração da Lei. Contudo, sugere-se estudo conjunto entre representantes desta Coordenação-Geral de Tributação, da Coordenação-Geral de Fiscalização,

Fl. 12 da Nota Cosit nº 426, de 2 de dezembro de 2011.

da Coordenação-Geral de Programação e Estudos e da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial, com o fim de uniformizar internamente na RFB a valoração dos fatos relativos às práticas mais comuns adotadas pelas empresas na instituição da PLR.

À consideração superior.

ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenação da Copen.

CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Ditri

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit

ADRIANA GOMES REGO
Auditora Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

De acordo. Encaminhe-se, juntamente com a notícia que ensejou a análise, para o Subsecretário de Tributação e Contencioso, com sugestão de encaminhamento ao Sr Secretário da Receita Federal do Brasil, ao Subsecretário de Fiscalização e ao Coordenador da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit