

# A Dedutibilidade da Participação nos Lucros ou Resultados: Natureza e a Interpretação *a Contrario Sensu*

## *The Deductibility of Profit-Sharing Payments: Nature and the Interpretation a Contrario*

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

*E-mail:* schoueri@laczmartins.com.br.

Guilherme Galdino

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito

da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo. *E-mail:* guigaldinoc@gmail.com.

Recebido em: 14-5-2024 – Aprovado em: 25-7-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.13.2024.2552>

### *Resumo*

O presente artigo tem como objetivo examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se o descumprimento de qualquer requisito da Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000, acarretaria, em si, a impossibilidade de dedução, para fins do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Para tanto, analisa-se se a dedução de tais verbas, prevista pelo art. 3º, § 1º, dessa Lei, possui natureza técnica ou de benefício fiscal. Posteriormente, aborda-se se é adequado o emprego da interpretação *a contrario sensu* para se extrair a conclusão de que a inobservância de qualquer requisito de tal Lei conduziria, *per se*, à impossibilidade de dedução, para fins de IRPJ, daqueles pagamentos. Por fim, enfrenta-se se é aplicável, para esses pagamentos, a regra geral de dedutibilidade do IRPJ, considerando-se a natureza atribuída a tais verbas, à luz das decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

*Palavras-chave:* Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, interpretação *a contrario sensu*, dedutibilidade de despesas, Participação nos Lucros e Resultados, gratificações.

### *Abstract*

This article aims to examine, from a legal-dogmatic perspective, whether the non-compliance with any requirement of Law No. 10,101, of December 19, 2000 would, in itself, result in the impossibility of deduction, for the purposes of Corporate Income Taxation, of Profit-Sharing payments. To this end, it is

analyzed whether the deduction of such payments provided for by Article 3, paragraph 1, of this Law has a technical or a tax benefit nature. Subsequently, it is discussed whether it is appropriate to use the *a contrario* argument to draw the conclusion that non-compliance with any requirement of such Law would lead, *per se*, to the impossibility of deducting, for CIT purposes, those payments. Finally, one discusses whether the general CIT deductibility of expenses rule is applicable to these payments, considering the nature attributed to the payments contrary to this Law, in light of the decisions of the Superior Court of Justice, the Superior Labor Court and the Superior Chamber of Tax Appeals.

*Keywords:* Corporate Income Taxation, *a contrario* argument, deductibility of expenses, Profit-Sharing payments, gratuities.

## Introdução

O art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000 (Lei n. 10.101/2000), prevê que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro tributável, como despesa operacional a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) atribuída a seu beneficiário. Como a Lei n. 10.101/2000 estabelece diversos requisitos para que uma verba possua natureza de PLR para fins de submissão ao regime jurídico nela previsto, discute-se se, mesmo em caso do seu descumprimento, os valores pagos a título de PLR ainda seriam dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda sobre as Pessoas Jurídicas (IRPJ) – e também da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), encontram-se decisões no sentido de que a inobservância dos requisitos da referida Lei implicaria, *per se*, a indedutibilidade dos pagamentos de tais verbas<sup>1</sup>. A partir de uma interpretação *a contrario sensu*, sustenta-se a existência de uma espécie de dedução “condicionada”, pois somente se admitiria a dedução dos montantes pagos a título de PLR se fossem observados os requisitos presentes na Lei n. 10.101/2000.

Este artigo tem por objetivo examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se esse raciocínio encontra respaldo lógico, tendo em vista o ordenamento jurídico-brasileiro. Trata-se, portanto, de analisar se é possível, mediante interpretação *a contrario sensu*, sustentar a existência de uma dedução “condicionada”, de sorte a supor que a inobservância de qualquer requisito da Lei n. 10.101/2000 conduza, *per se*, à impossibilidade de dedução para fins de IRPJ.

---

<sup>1</sup> Cf., e.g., CARF, Ac. n. 1803-00.467, 3ª Turma Especial, rel. Cons. Walter Adolfo Maresch, j. 8-7-2010; CARF, Ac. n. 1803-00.946, 3ª Turma Especial, rel. Cons. Walter Adolfo Maresch, j. 28-6-2011; CARF, Ac. n. 1201-002.685, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, redator designado Cons. Allan Marcel Warwar Teixeira, j. 12-12-2018; CSRF, Ac. n. 9101-004.765, 1ª Turma, rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, j. 5-4-2020.

Para tanto, será examinada a natureza da dedução dos pagamentos de PLR para fins de IRPJ prevista pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000. Se, de um lado, poder-se-ia cogitar uma dedução concessiva de benefício fiscal, dependente do cumprimento dos requisitos da referida Lei, de outro, poder-se-ia constatar uma dedução de natureza técnica para fins de tributação da renda, com a função de conferir aos pagamentos de PLR tratamento equivalente àquele dado aos salários. Esse é o objeto do tópico 1.

Após essa análise, será abordada a (in)adequação de se empregar a interpretação *a contrario sensu*, no sentido de que tais pagamentos só poderiam ser deduzidos se houvesse o cumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000. Analisar-se-á, sob a perspectiva lógica, se a inobservância de qualquer requisito dessa Lei conduziria, *per se*, à impossibilidade de dedução para fins de IRPJ. Esse é o objeto do tópico 2.

Por fim, será examinada a possibilidade de aplicação da regra geral de dedutibilidade do IRPJ – presente no art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964 (Lei n. 4.506/1964) – para os pagamentos a título de PLR que não tenham observado os requisitos da Lei n. 10.101/2000. Nesse ponto, será levada em consideração a natureza atribuída a tais verbas, em linha com decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Tribunal Superior do Trabalho (TST) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Esse é o objeto do tópico 3.

Ressalte-se que não é objeto deste artigo a possibilidade de se deduzirem pagamentos, inclusive, de PLR para administradores e diretores<sup>2</sup>. Tampouco é objeto avaliar se o descumprimento de alguns requisitos como a representação sindical na negociação (art. 2º, I, da Lei n. 10.101/2000) seria apto a descaracterizar o pagamento de PLR para fins tributários<sup>3</sup>. O objeto é mais simples: quer-se evidenciar que a despeito do cabimento da descaracterização, *i.e.*, mesmo que já não mais se possa falar em PLR, ainda assim a dedutibilidade será possível. Embora se compreenda que o raciocínio aqui exposto se estenda para a CSL, a análise está limitada ao IRPJ, dada a menção do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 ao “lucro real”.

### **1. Da natureza técnica da dedução dos pagamentos de PLR**

Neste tópico, pretende-se demonstrar que a dedução prevista no art. 3º, I, da Lei n. 10.101/2000 possui natureza *técnica* por ter a função de assegurar a tomada de posição da legislação tributária brasileira em tratar a PLR de maneira similar aos salários, admitindo sua dedução para fins do IRPJ e a tributando nas mãos do beneficiário pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

<sup>2</sup> Cf., *e.g.*, STJ, REsp n. 1.948.478/SP, 1ª Turma, rel. Min. Regina Helena Costa, j. 5-12-2023.

<sup>3</sup> Cf., *e.g.*, CSRF, Ac. n. 9101-003.144, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, j. 4-10-2017.

A necessidade de esclarecer o tratamento tributário a ser dado aos pagamentos de PLR para fins de tributação da renda advém da controvérsia acerca da sua natureza jurídica. Por se tratar de verba oriunda do lucro/resultado da empresa, mas paga a um empregado, a sua caracterização guarda peculiaridades, pois apresenta, ao mesmo tempo, traços de uma distribuição de dividendos e de uma quantia remuneratória/salarial. Justamente pelas dúvidas em torno de sua natureza e com vistas a estimular o seu pagamento pelas empresas, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) optou por estabelecer, expressamente, que a verba de PLR é *desvinculada da remuneração*, nos termos do seu art. 7º, XI, desonerando-a, assim, sob as perspectivas trabalhista e previdenciária. Esse é o objeto do tópico 1.1.

Apesar de essa desvinculação ser importante para fins de diminuição dos encargos trabalhistas e da base de cálculo das contribuições previdenciárias, a Lei n. 10.101/2000 manteve, para fins de tributação da renda, o tratamento historicamente conferido aos pagamentos de PLR, *i.e.*, um regime equivalente ao dos salários (dedução no IRPJ/tributação pelo IRPF). Não optou por estender, à PLR, o tratamento conferido aos lucros distribuídos aos sócios, pois, neste caso, os pagamentos de PLR não seriam dedutíveis para fins de IRPJ e, por conta do art. 10 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (Lei n. 9.249/1995), seriam isentos nas mãos dos beneficiários. Preferiu o legislador conservar, à verba de PLR, tratamento similar ao dos salários para fins de tributação da renda, pois *sempre* admitiu a sua dedução e *sempre* a sujeitou à tributação nas mãos dos beneficiários. Esse é o objeto do tópico 1.2.

Uma vez compreendida a função da previsão constante no art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, no sentido de assegurar a sistemática de tratamento tributário da verba de PLR historicamente adotada no âmbito do Imposto de Renda, atestase a sua natureza técnica. Afinal, o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 é fruto de uma tomada de posição do legislador diante da incerteza que poderia haver, do ponto de vista da tributação da renda, em torno da natureza jurídica da verba de PLR. Por meio desse dispositivo, o legislador objetivou submeter os pagamentos de PLR a regime de tributação da renda semelhante ao dos salários. Esse é o objeto do tópico 1.3.

### ***1.1. Da natureza jurídica da PLR: entre salário, contrato de sociedade e pagamento sui generis***

A verba paga a título de PLR é usualmente tratada como uma forma de conciliar capital e trabalho<sup>4</sup>. Por implicar uma repartição dos lucros (dos detentores

---

<sup>4</sup> MORAES FILHO, Evaristo de; MORAES, Antonio Carlos Flores de. *Introdução ao direito do trabalho*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1995, p. 439.

do capital) com os empregados (representantes da força de trabalho), entende-se que o pagamento da verba de PLR consiste numa “aproximação do capital ao trabalho”<sup>5</sup>. Ao promover a integração entre capital e trabalho, busca-se não só uma melhor alocação da riqueza, estimulando “a integração do trabalhador na empresa”, mas também o “aumento da produtividade”<sup>6</sup>. É um mecanismo, portanto, de distribuição de parte dos frutos da organização do capital à força de trabalho, com vistas também a maior eficiência.

Sobre a natureza da verba de PLR, formaram-se três correntes<sup>7</sup>.

Consoante relata a doutrina trabalhista, a primeira corrente defendia, por conta da PLR, a descaracterização do contrato de trabalho e o nascimento de um contrato de sociedade entre empregador e trabalhadores<sup>8</sup>. Com enfoque na repartição de lucros/resultados da empresa, essa corrente deixava de lado a relação empregatícia, vendo, em seu lugar, um contrato de sociedade.

Essa corrente foi muito criticada por duas razões. A uma, porque desconfiguraria a relação trabalhista, muito embora a existência de PLR não afaste a relação de emprego<sup>9</sup>. Evidência disso está na manutenção do direito ao “salário básico” em caso de fracasso da atividade empresarial<sup>10</sup>. A duas, porque trataria o empregado como sócio, mesmo sendo inexistente a *affectio societatis*<sup>11</sup>. Prova disso se encontra na não concorrência do empregado com os prejuízos da atividade empresarial<sup>12</sup>. A partir dessas considerações, torna-se difícil sustentar que o direito à verba de PLR afaste a relação trabalhista em troca da celebração de um contrato de sociedade envolvendo os empregados.

<sup>5</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Art. 7º, XI. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988: arts 5º-18*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 444.

<sup>6</sup> MALLET, Estevão. *Temas de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 1998, p. 65.

<sup>7</sup> Sobre as correntes, cf., e.g., NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 87-88.

<sup>8</sup> JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 57.

<sup>9</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 88-89. No mesmo sentido, cf. MALLET, Estevão. *Temas de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 1998, p. 63.

<sup>10</sup> JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58. No mesmo sentido, cf. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 3. ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 698.

<sup>11</sup> JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 57. Em sentido semelhante, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Participação dos empregados nos lucros e nos resultados das empresas – diferentes conceitos de lucros e modalidades de participação nos resultados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Participação dos empregados nos lucros*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 71; CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. A verdadeira participação nos lucros. *Revista Administração de Empresas*, v. 5, n. 14, p. 29, 1965.

<sup>12</sup> SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: parte geral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 1, p. 99.

Já a segunda corrente preferiu admitir tratar-se de um contrato *sui generis*, dado que haveria uma transição entre o contrato de trabalho e o de sociedade, cuja ponte seria a previsão de PLR<sup>13</sup>. Para essa corrente, a verba de PLR não possuiria natureza salarial, mas tampouco tornaria o empregado um sócio do empregador<sup>14</sup>. Essa parece ser a posição de José Alfredo de Oliveira Baracho, segundo o qual, embora a previsão de PLR não tenha “o condão de transformar o contrato de trabalho em contrato de sociedade”, seu alcance seria “amplo”, ultrapassando “qualquer forma salarial, em suas consequências”<sup>15</sup>.

Por sua vez, a terceira corrente sustenta a natureza salarial da PLR. O fundamento dessa corrente encontrava-se na antiga redação do § 1º do art. 457 do Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT). Além de distinguir *remuneração* de *salário*, esse dispositivo estabelece as verbas que os integram ou não. De acordo com o seu teor, a remuneração é composta pelo salário, pelas gorjetas, gratificações legais e comissões pagas. Em sua antiga redação, o § 1º desse artigo inseria as *percentagens* no conceito de salário, o que servia de fundamento para defender a natureza salarial da verba de PLR<sup>16</sup>.

Sob a perspectiva constitucional, até 1988, não havia dispositivo versando sobre a natureza da verba de PLR, muito embora já fosse previsto que aquela participação seria um direito do trabalhador<sup>17</sup>. Desde a inserção da verba de PLR como um direito pela Constituição de 1946 (art. 157, IV<sup>18</sup>), ela foi mantida como tal na Constituição de 1967 (art. 158, V<sup>19</sup>), inclusive, com a redação dada pela

<sup>13</sup> Sobre essa corrente, cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 89. Para relatos de teorias que entendem nesse sentido, cf. CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. A verdadeira participação nos lucros. *Revista Administração de Empresas*, v. 5, n. 14, p. 30, 1965.

<sup>14</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 89.

<sup>15</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Participação nos lucros e integração social-PIS*. Estudos Sociais e Políticos – 31. Belo Horizonte: Edições da Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1972, p. 65 e 72.

<sup>16</sup> Sobre esse ponto, cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 88.

<sup>17</sup> Sobre o histórico da introdução da participação nos lucros no Brasil, cf. MALLETT, Estevão. *Temas de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 1998, p. 63 e s.

<sup>18</sup> Na íntegra: “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”. Sobre a inserção desse dispositivo, cf. MOURA, Mínuano de. *Participação nos lucros: problema econômico e social da Constituição*. Rio de Janeiro: s.n., 1950, p. 87 e s. Para estudo da PLR anteriormente à Constituição de 1946, cf. CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. A verdadeira participação nos lucros. *Revista Administração de Empresas*, v. 5, n. 14, p. 50 e s., 1965.

<sup>19</sup> Na íntegra: “Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...] V – integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, nos casos e condições que forem estabelecidos”.

Emenda Constitucional n. 1/1969 (art. 165, V<sup>20</sup>). Em virtude da incerteza, até 1988, em torno da natureza jurídica dos pagamentos de PLR, temia-se que eles pudessem ser entendidos como salário e, assim, gerar encargos trabalhistas e previdenciários aos empregadores, o que explica as poucas experiências de planos de PLR nesse período<sup>21</sup>.

A opção pelo constituinte de 1988 pelo afastamento da verba de PLR como parte integrante da *remuneração* foi responsável pelo avanço de pagamentos desse tipo<sup>22</sup>. Nos termos do art. 7º, XI, da CF/1988, a verba de PLR é expressamente *desvinculada da remuneração*<sup>23</sup>. De acordo com o art. 218, § 4º, da CF/1988, a “lei apoiará e estimulará” formas de “remuneração que assegurem ao empregado participação, desvinculada do salário, nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho”<sup>24</sup>. Com isso, a posição pela natureza salarial da PLR passou a não ter mais fundamento legal, dada a previsão constitucional (e a posterior alteração da CLT)<sup>25</sup>. Nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, o afastamento expresso do caráter remuneratório da PLR, “[é] o quanto basta” para não sofrer “incorporação salarial”<sup>26</sup>.

Embora o constituinte tenha definido que a verba de PLR não se insira no conceito de *remuneração*, sendo daí afastada a posição pela natureza salarial, ain-

<sup>20</sup> Na íntegra: “Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: [...] V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei”. Para o cotejo entre esse dispositivo e os anteriores, cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Participação nos lucros e integração social-PIS*. Estudos Sociais e Políticos – 31. Belo Horizonte: Edições da Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1972, p. 56-58.

<sup>21</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 90; JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 33. Para esse motivo e outros mais, cf. BASTOS, Celso Ribeiro. Art. 7º, XI. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988: arts 5º-18*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 444.

<sup>22</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 91-92. Na mesma linha, cf. ROMITA, Arion Sayão. Participação nos lucros ou nos resultados. Instrumentos previstos para a negociação. Mecanismos de composição dos litígios. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Participação dos empregados nos lucros*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 14.

<sup>23</sup> Na íntegra: “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”.

<sup>24</sup> Na íntegra: “Art. 218. [...] § 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”.

<sup>25</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 88; JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 53.

<sup>26</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Art. 7º, XI. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988: arts 5º-18*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 445.

da não há consenso sobre a sua natureza jurídica<sup>27</sup>. A previsão constitucional foi importante, porém, para aliviar o ônus patronal sobre a PLR, na medida em que, conquanto se trate de retribuição à prestação laboral, escolheu-se submeter a verba de PLR a regime jurídico diverso daquele destinado ao *salário* para fins trabalhistas e previdenciários<sup>28</sup>.

Apesar do dissenso sobre a natureza jurídica da verba de PLR, o legislador do Imposto de Renda estabeleceu, a pagamentos desse tipo, tratamento similar àquele destinado aos salários. É esse o objeto do próximo tópico.

### ***1.2. Da sistemática tributária da PLR para fins de IRPJ: a opção pelo pagamento em virtude de prestação laboral***

Historicamente, o legislador brasileiro sempre adotou a opção de sujeitar os pagamentos de PLR a regime similar ao dos salários. Nessa alternativa, para a empresa pagadora, os pagamentos de PLR são, tal como os salários, integralmente dedutíveis para fins de IRPJ. Já sob a perspectiva do empregado beneficiário dessas verbas, o tratamento tributário se torna semelhante àquele destinado aos salários, sujeitando-se à tributação pela tabela progressiva. Esse é o objeto do tópico 1.2.1.

Essa sistemática foi mantida sob a égide da CF/1988 em todas as suas legislações que tentaram regular a PLR no direito brasileiro até, inclusive, a edição da atual Lei n. 10.101/2000. Esse é o objeto do tópico 1.2.2.

Muito embora o contribuinte beneficiário da verba de PLR tenha pleiteado que essa verba não poderia ser tributada pelo IRPF, os Tribunais acertadamente asseguraram a possibilidade de sua incidência, dado se tratar de uma contraprestação em virtude de uma prestação laboral, cujo regime não se confunde com o dos dividendos. Esse é o objeto do tópico 1.2.3.

#### ***1.2.1. Da sistemática tributária da PLR no âmbito do Imposto de Renda: a perspectiva histórica até a CF/1988***

O legislador brasileiro sempre adotou a sistemática de assegurar a dedução para fins de IRPJ, de um lado, tributando o beneficiário no bojo do IRPF, de outro. Explica-se.

Já regulamentando o instituto de PLR sob a perspectiva do Imposto de Renda, o Decreto n. 24.239, de 22 de dezembro de 1947, em seu art. 5º, inseria as

<sup>27</sup> Sobre a natureza jurídica da PLR após a edição da CF/1988, cf., *e.g.*, NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 71-71 e 89; SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: livro da remuneração*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 5, p. 178.

<sup>28</sup> SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: livro da remuneração*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 5, p. 178. No mesmo sentido, cf. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 3. ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 697.

“percentagens” recebidas pela pessoa física na cédula C (voltada aos “rendimentos do trabalho”), ao mesmo tempo que seu art. 43, § 2º, *a*, previa a exclusão das “percentagens dos interessados nos lucros das firmas ou sociedades”. Embora o termo utilizado por esse dispositivo tenha sido *interessados*, e não *empregados*, o art. 6º da Lei n. 2.354, de 29 de novembro de 1954, substituiu a primeira expressão pela última, deixando claro que a exclusão abrangia “as percentagens” que fossem pagas aos “empregados” a partir dos “lucros das empresas”. Já sob a perspectiva do beneficiário, com a edição da Lei n. 4.506/1964, foi mantida, em seu art. 16, a classificação como rendimento do trabalho referente a quaisquer “participações, interesses” e “percentagens” recebidas.

Diante dessa sistemática, no início da década de 1970, Bulhões Pedreira relatava que, para fins tributários, “[o]interesse ou participação dos empregados constitui modalidade de remuneração do trabalho assalariado, dedutível como custo tal como qualquer outro rendimento pago a terceiros”<sup>29</sup>. Assim, o autor destacava não só que as verbas de PLR eram classificadas como rendimento do trabalho para fins de incidência do IRPF, como também que elas eram dedutíveis no âmbito do IRPJ das empresas sujeitas ao lucro real.

No mesmo sentido, vale citar o Parecer Normativo CST n. 109, de 22 de setembro de 1975 (PN CST n. 109/1975), o qual assegurava a dedução dos pagamentos de PLR previstos em lei ou contrato individual de trabalho, ao passo que determinava, ao beneficiário, a inclusão das referidas “percentagens” na cédula C.

Ainda na década de 1970, seguindo a sistemática de deduzir os pagamentos de PLR para fins de apuração do lucro real, o art. 58, I, do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto-Lei n. 1.598/1977) passou a prescrever a exclusão, para fins de apuração do lucro real, dos pagamentos de PLRs voltados a seus empregados consoante as “normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas”.

Verifica-se, assim, a evolução das delimitações do conceito de PLR, até porque, à época, vigorava a limitação ao pagamento de gratificações<sup>30</sup>. Para fins de tributação da renda, a relevância de determinar se um pagamento possuía, naquele momento, natureza de PLR ou não se devia à recharacterização dessa verba como gratificação, caso se entendesse pela negativa<sup>31</sup>. Neste caso, em virtude da inexistência de lei e de previsão em contrato de trabalho, era comum o fisco tentar requalificar os pagamentos de PLR como gratificações, aplicando-lhes a limitação decorrente, tal como se verifica no referido PN CST n. 109/1975.

<sup>29</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-26.

<sup>30</sup> Sobre essa limitação, cf. tópico 3.1.2, *infra*.

<sup>31</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-26.

Independentemente de recaracterização, a sistemática tributária – antes da promulgação da CF/1988 – referente à verba de PLR era clara: para o beneficiário, um rendimento do trabalho, sujeito à tributação pelo IRPF; para a pessoa jurídica pagadora da PLR, uma despesa dedutível para fins de IRPJ. Sistemática essa que foi mantida em seguida, conforme se passa a expor.

### 1.2.2. Da sistemática tributária da PLR no âmbito do Imposto de Renda sob a égide da CF/1988

A mesma sistemática foi integralmente mantida sob a égide da CF/1988. Em todas as tentativas de regulamentação do art. 7º, XI, da CF/1988, até a edição da Lei n. 10.101/2000, previu-se a dedução dos pagamentos de PLR no âmbito do IRPJ e a incidência do IRPF sob a perspectiva do beneficiário<sup>32</sup>.

Consoante a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 794, de 29 de dezembro de 1994 (MP n. 794/1994) – reeditada várias vezes até a conversão na Lei n. 10.101/2000 –, o recebimento de PLR traz, sob a perspectiva dos empregados, “não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade”<sup>33</sup>. Já sob o ponto de vista das empresas, haveria “forte incentivo ao emprego de mão de obra e à produção”, dada “a possibilidade de as quantias pagas aos trabalhadores serem deduzidas como despesa” no âmbito da apuração do lucro real, “além de não constituírem base de cálculo de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário”<sup>34</sup>.

À luz dessas considerações e do tratamento tributário relativo ao Imposto de Renda, nota-se que a sistemática de deduzir os pagamentos de PLR no âmbito do IRPJ e de os tratar como um *ganho* no bojo do IRPF constituiu um incentivo para a sua adoção. O objetivo do legislador foi de garantir uma sistemática que estimulasse o pagamento de PLR pelas empresas, o qual não era bastante difundido anteriormente. Caso optasse por um tratamento equivalente ao dos lucros pagos a sócios ou acionistas, a empresa não poderia deduzir os pagamentos, muito embora fossem eles destinados a empregados, os quais se beneficiariam da isenção por conta da vigência do art. 10 da Lei n. 9.249/1995. Com isso, apesar de reduzir os ônus trabalhista e previdenciário, haveria, em comparação aos salários, maior ônus na perspectiva da tributação da renda para a empresa, ainda que os empregados arcassem com carga tributária menor por conta da isenção.

<sup>32</sup> Cf., e.g., art. 3º, §§ 1º e 4º, da Medida Provisória n. 794, de 29 de dezembro de 1994; art. 3º, §§ 1º e 4º, da Medida Provisória n. 860, de 27 de janeiro de 1995; art. 3º, §§ 1º e 4º, da Medida Provisória n. 1.276, de 12 de janeiro de 1996; art. 3º, §§ 1º e 4º, da Medida Provisória n. 1.539-34, de 7 de agosto de 1997; e art. 3º, §§ 1º e 4º, da Medida Provisória n. 1.698-46, de 30 de junho de 1998.

<sup>33</sup> Exposição de Motivos da MP n. 794/1994. *Diário do Congresso Nacional*, 19-1-1995, p. 296.

<sup>34</sup> Exposição de Motivos da MP n. 794/1994. *Diário do Congresso Nacional*, 19-1-1995, p. 296.

Ora, o objetivo do legislador era que o direito à PLR fosse efetivamente concretizado *pelas empresas*. Por isso, ele desonerou os pagamentos de PLR nas searas trabalhista e previdenciária. Já no bojo do Imposto de Renda, a melhor opção para ser consistente com essas desonerações seria assegurar a dedução para fins de IRPJ e tributar nas mãos dos beneficiários pelo IRPF. Caso contrário, sob a perspectiva da empresa, o pagamento de PLR seria vantajoso em comparação aos salários nos âmbitos trabalhista e previdenciário, mas desvantajoso na apuração do IRPJ, dado que seria indedutível. Poder-se-ia até dizer que a opção pelo tratamento equivalente à tributação dos dividendos violaria a Unidade do Ordenamento (*Einheit der Rechtsordnung*), já que as empresas seriam incentivadas a um dado comportamento (pagar PLR) sob duas perspectivas (trabalhista e previdenciária), mas seriam desincentivadas na seara da tributação da renda (vedação à dedução).

Para manter a consistência da desoneração dos pagamentos de PLR sob o ponto de vista das empresas, o legislador tributário tomou a posição no sentido de os submeter a tratamento equivalente ao dos salários. Essa tomada de posição reflete-se hoje no art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, que, confirmando o tratamento tributário historicamente conferido à verba de PLR, submete o seu pagamento a regime de tributação da renda análogo ao dos salários. Assim, para as empresas, além das desonerações nas perspectivas trabalhista e previdenciária, assegura-se a dedução no bojo do IRPJ. Daí a caracterização, pela referida Exposição de Motivos, de que a dedução para fins de IRPJ seria um “incentivo ao emprego de mão de obra e à produção”<sup>35</sup>.

Nota-se, desse modo, que o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 não é supérfluo. A previsão da dedução foi necessária para dar consistência ao tratamento objetivado pela CF/1988. Nas searas trabalhista e previdenciária, tal tratamento revela-se na desvinculação da PLR em face da remuneração, diminuindo os encargos trabalhistas e previdenciários sobre as verbas salariais pagas pelas empresas. Por sua vez, ao lado da previsão pela incidência do IRPF sobre a PLR, o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 evidencia a adoção pelo legislador pela submissão das verbas de PLR a regime similar dos salários no âmbito da tributação da renda. Seguir a opção pelo tratamento semelhante ao dos dividendos implicaria desestimular as empresas a pagar PLR, sob a perspectiva do Imposto de Renda. Portanto, a inserção do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 foi fundamental para dar consistência à sistemática de tributação da renda do PLR.

Ademais, a opção veiculada por esse dispositivo foi assegurada ao se considerar o reconhecimento pela incidência do IRPF sobre o recebimento da PLR. Por mais que contribuintes beneficiários da PLR tenham sustentado a natureza

<sup>35</sup> Exposição de Motivos da MP n. 794/1994. *Diário do Congresso Nacional*, 19-1-1995, p. 296.

indenizatória da PLR ou a necessidade de tratamento equivalente ao dos dividendos, com base no art. 10 da Lei n. 9.249/1995, o STJ confirmou tratar-se de verdadeira contraprestação em virtude de prestação laboral, sujeita à tributação nos termos do art. 3º, § 5º, da Lei n. 10.101/2000. É sobre isso que se passa a expor.

### 1.2.3. Da incidência do IRPF sobre o recebimento da PLR

Sob a perspectiva dos empregados, os salários recebidos satisfazem o conceito de renda-produto, expressamente previsto pelo art. 43, I, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual define a hipótese tributária do Imposto de Renda, abrangendo a renda oriunda do produto do trabalho.

De maneira semelhante aos salários, os pagamentos de PLR também importam uma contraprestação da empresa em virtude da prestação laboral. No entanto, como eles são oriundos do lucro, poder-se-ia cogitar que seu tratamento tributário seguisse o regime dos lucros distribuídos a sócios e acionistas, ou seja, isentos de tributação a teor do art. 10 da Lei n. 9.249/1995. Porém, não foi essa a decisão do legislador. Sistemáticamente, os pagamentos de PLR são tributáveis nas mãos dos beneficiários e dedutíveis para fins de IRPJ. O art. 3º, § 5º, da Lei n. 10.101/2000 prevê expressamente a imposição do IRPF sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR.

No âmbito do IRPF, tais verbas têm o condão, nas palavras da Exposição de Motivos da MP n. 794/1994, de repassar “aos trabalhadores” os “ganhos de produtividade”<sup>36</sup>. É uma forma, portanto, de remunerar os trabalhadores em razão do desempenho deles, como um todo, para a maior eficiência da atividade empresarial.

Aliás, até edição da Medida Provisória n. 597, de 26 de dezembro de 2012, convertida na Lei n. 12.832, de 20 de junho de 2013 (Lei n. 12.832/2013), os pagamentos de PLR possuíam tratamento tributário praticamente idêntico ao dos salários, pois eram tributados na fonte, a título de antecipação, nos termos da antiga redação do § 5º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000. Com a mudança legislativa, os beneficiários da PLR passaram a usufruir de tratamento usualmente mais benéfico na perspectiva do IRPF, uma vez que a verba de PLR deixou de integrar a base de cálculo da tributação na declaração de ajuste anual, sujeitando-se unicamente à tabela progressiva particular, com faixas mais largas, diminuindo-se a alíquota efetiva.

Mesmo assim, desde a inserção do dispositivo constitucional prevendo a desvinculação da verba de PLR da remuneração, poder-se-ia cogitar que o legislador do Imposto de Renda mudasse de opção, submetendo-a, por exemplo, ao regime de dividendos. No entanto, para fins de tributação da renda, não há qualquer

<sup>36</sup> Exposição de Motivos da MP n. 794/1994. *Diário do Congresso Nacional*, 19-1-1995, p. 296.

necessidade em conferir tratamento mais benéfico aos pagamentos de PLR comparativamente ao dos salários. Por maior que seja a controvérsia em torno da sua natureza jurídica, a verba de PLR é uma renda-produto da combinação do trabalho e do capital, nos termos do art. 43, I, do CTN, na medida em que serve de “instrumento de integração entre o capital e o trabalho”, consoante prevê o art. 1º da Lei n. 10.101/2000. Se, de um lado, o pagamento de PLR tem origem no lucro/resultado advindo da exploração do capital, de outro, ele é destinado ao trabalhador. Assim, o recebimento de PLR encontra-se no campo de competência do Imposto de Renda.

Nessa linha, apesar de o contribuinte ter questionado a incidência de IRPF sobre os recebimentos de PLR, o STJ foi bastante enfático no sentido de se tratar de acréscimo patrimonial tributável<sup>37</sup>. A esse respeito, a Ministra Eliana Calmon chegou a dizer que o STJ “tem jurisprudência sedimentada” na linha de que a PLR atribuída “aos empregados têm caráter remuneratório”, em virtude de caracterizarem “acréscimo patrimonial, constituindo fato gerador do imposto de renda”<sup>38</sup>.

Essa discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF), que não entendeu pela afronta direta a normas constitucionais, dada a dependência da análise de legislação infraconstitucional<sup>39</sup>, pois o contribuinte defendia, por exemplo, a aplicação do art. 10 da Lei n. 9.249/1995, o qual prevê a isenção na distribuição de lucros de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, presumido ou arbitrado<sup>40</sup>. Ademais, ao debater a natureza da PLR na discussão sobre a (auto)aplicabilidade do art. 7º, XI, da CF/1988<sup>41</sup>, o Ministro Marco Aurélio se posicionou, em *obiter dictum*, no sentido de a verba de PLR não possuir natureza indenizatória, pois se

<sup>37</sup> STJ, REsp n. 794.949/PR, Primeira Turma, rel. Min. José Delgado, j. 13-12-2005; STJ, REsp n. 795.494/PR, Primeira Turma, rel. Min. Teori Zavascki, j. 14-3-2006; STJ, REsp n. 767.121/PR, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 21-3-2006; STJ, REsp n. 841.664/PR, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 15-8-2006; STJ, REsp n. 812.705/PR, Segunda Turma, rel. Min. Herman Benjamin, j. 17-4-2007; STJ, REsp n. 851.638/RS, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 19-6-2008; STJ, AgRg no REsp n. 1.146.360/RS, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19-8-2010; e STJ, AgRg no Agravo em REsp n. 188.982/SC, Primeira Turma, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 27-11-2012. Sobre as diferentes noções de rendimento, cotejando a perspectiva trabalhista e tributária, cf. SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: livro da remuneração*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 5, p. 187.

<sup>38</sup> STJ, REsp n. 851.638/RS, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 19-6-2008.

<sup>39</sup> STF, AgRg no RE n. 632.989/DF, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, j. 8-10-2013. Para decisões monocráticas na mesma linha, cf., e.g., STF, RE n. 536.450/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 25-3-2011; STF, AI n. 734.730/SC, rel. Min. Dias Toffoli, j. 30-6-2011; e STF, RE n. 566.305/RS, rel. Min. Carlos Britto, j. 30-3-2010.

<sup>40</sup> Para esse relato, cf. STF, AgRg no RE n. 632.989/DF, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, j. 8-10-2013, p. 3.

<sup>41</sup> Sobre isso, cf. tema de Repercussão Geral n. 344 em STF, RE n. 569.441/RS, Plenário, rel. Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Teori Zavascki, j. 30-10-2014.

trataria de “*plus remuneratório*” auferido “independentemente da saúde financeira da empresa tendo em conta o trabalho, porque o trabalhador não assume os riscos do negócio”<sup>42</sup>.

Diante disso, resta evidente que o recebimento de PLR satisfaz o conceito de renda, tal como estabelecido pelo art. 43 do CTN. Nada impede sejam as verbas de PLR submetidas à tributação.

Por outro lado, impor o IRPF sobre os pagamentos aos empregados a título de PLR e impedir a dedução no bojo do IRPJ atentaria contra a fonte produtora da empresa. Ora, o legislador partiu do pressuposto, referendado pelo STJ e pelo STF, de que as verbas de PLR são uma contraprestação em virtude da prestação laboral, ainda que dependa de eventos futuros e incertos como a obtenção de lucros e cumprimento de metas. Trata-se de verdadeira renda oriunda do produto do trabalho tal como os salários. Foi esse o regime conferido aos pagamentos de PLR. Por isso, sistematicamente, os pagamentos de PLR são tão dedutíveis quanto os salários.

Portanto, previsão específica como se encontra no art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 acerca da sua dedutibilidade possui natureza meramente técnica, com o intuito de esclarecer a sistemática adotada. É disso que se passa a tratar.

### ***1.3. Da natureza técnica da dedução dos pagamentos de PLR***

É conhecida a distinção entre as chamadas *isenções técnicas* (ou impróprias) ou *isenções de subvenção* (ou próprias)<sup>43</sup>. As últimas são veros benefícios fiscais, seja sob fundamentos distributivos, simplificadores ou ainda indutores, pois configuram verdadeira excepcionalidade ao afastarem certa situação de uma dada tributação. Por sua vez, as *isenções técnicas* servem apenas para delimitar a hipótese tributária, em atendimento aos reclames do sistema tributário<sup>44</sup>.

Por exemplo, no caso da tributação dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas (IRPJ) e dos lucros distribuídos aos sócios e acionistas (IRPF), o legislador vale-se da *integração*, a qual consiste na adoção de algum método para impedir/mitigar o *bis in idem*<sup>45</sup>.

Diante disso, desde 1995, o legislador brasileiro adota o método de excluir da tributação os lucros distribuídos, i.e., ele isenta os dividendos distribuídos por pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, presumido ou arbitrado. Trata-se de uma

<sup>42</sup> STF, RE n. 398.284-2/RJ, Primeira Turma, rel. Min. Menezes Direito, j. 23-9-2008, p. 2112-2113.

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 234 e s.

<sup>44</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos fundos de investimento imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 51, p. 257, 2022.

<sup>45</sup> BIRD, Richard M. International aspects of integration. *National Tax Journal*, v. 28, n. 3, p. 303, 1975.

*isenção técnica*, de modo a impedir a sobreposição da carga tributária, tendente à violação da capacidade contributiva, com efeitos confiscatórios, dado que a parcela correspondente aos dividendos já fora tributada enquanto lucros pelo IRPJ<sup>46</sup>. Ou seja, em obediência aos limites impostos pelo sistema tributário (no caso, capacidade contributiva e vedação ao confisco), o legislador isenta *tecnicamente* os dividendos, impedindo que os lucros, já tributados pelo IRPJ, sejam novamente tributados, desta feita pelo IRPF, quando da sua distribuição.

Ora, tampouco se pode dizer que a dedução dos pagamentos de PLR configura um benefício fiscal; ao contrário, atende a sistemática tributária adotada pelo legislador no âmbito da tributação da renda. Ao legislador tributário, competia alocar o ônus da tributação da renda entre a empresa e os empregados, sob pena de sobreposição. Seriam opções válidas tanto o tratamento como lucro (indedutível na empresa e não tributado nos beneficiários) como a título de remuneração pelo trabalho. Foi esta a opção do legislador que desonerou a empresa em linha com as perspectivas trabalhista e previdenciária.

Num e noutro caso, a racionalidade é a mesma: o legislador tributário impediu que uma mesma verba sofresse dupla tributação, na pessoa jurídica e na pessoa física. No caso dos lucros e dividendos pagos a sócios e acionistas, a tributação fica na pessoa jurídica, isentando-se os beneficiários; já as verbas de PLR, como qualquer remuneração a empregados, não oneram a pessoa jurídica pagadora (são deduzidas na apuração do lucro real), mas são tributadas nas pessoas físicas beneficiárias.

Não buscou o legislador submeter os pagamentos de PLR a regime equivalente ao dos lucros e dividendos, ainda que se tratasse de uma parcela do lucro. A sistemática historicamente adotada é a de submetê-los à disciplina similar a dos salários, a qual tampouco admite uma sobrecarga tributária, mas por razões um pouco distintas.

No caso dos salários, a sua dedutibilidade para fins de IRPJ é uma exigência, na medida em que são gastos extremamente necessários para a manutenção da fonte produtora e para o desenvolvimento da atividade empresarial. Não é à toa que se entende por dedutíveis “todos os pagamentos feitos pela empresa a título de remuneração do trabalho assalariado”<sup>47</sup>.

Por sua vez, no caso dos pagamentos de PLR, o legislador objetivou ser consistente com a desoneração dessa verba para as empresas. Seguindo a linha de diminuir o ônus, em comparação aos salários, nas searas trabalhista e previdenciária, *tecnicamente* assegurou a dedução no bojo do IRPJ.

---

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos fundos de investimento imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 51, p. 266-267, 2022.

<sup>47</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

Nota-se: a previsão de que trata o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 já poderia ser extraída sistemática e historicamente. Sob a perspectiva histórica, sempre o legislador admitiu a dedução dos pagamentos de PLR na apuração do lucro real<sup>48</sup>. Sob o ponto de vista sistemático, a própria Lei n. 10.101/2000 prevê, em seu art. 3º, § 5º, a tributação da PLR nas mãos do beneficiário, a qual já foi reconhecida como válida<sup>49</sup>.

Assim, a função do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 é de reforçar que a dedução dos pagamentos de PLR deve ser assegurada para fins de apuração do lucro real<sup>50</sup>. Caso contrário, haveria uma sobreposição, pois a empresa não poderia deduzir gastos concernentes à manutenção da sua fonte produtora e do adequado desenvolvimento da atividade empresarial (o que equivale à sua tributação na pessoa jurídica), enquanto o beneficiário sofreria (nova) tributação.

Diante dessas considerações, verifica-se que a dedução de que trata o § 1º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 possui natureza *técnica*, não constituindo, portanto, uma subvenção. Por isso, nem sequer faz sentido o argumento por uma dedução “condicionada”. Dentre as isenções *próprias*, existem as chamadas isenções *condicionadas*, as quais pressupõem o oferecimento de um incentivo fiscal atrelado ao compromisso, pelo particular, de atender às exigências legais. Em seu art. 176, o CTN chega a mencionar, nesse caso, a possibilidade de um contrato. Cotejando os requisitos da Lei n. 10.101/2000 às típicas isenções condicionadas, é inegável que a dedução prevista pelo § 1º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 não é condicionada.

Sim, os requisitos constantes na Lei n. 10.101/2000 são importantes. Mas eles são para que se possa *caracterizar* uma verba como PLR. Servem para fins de enquadramento, verdadeira delimitação de regime jurídico. Não são requisitos que revelam compromisso do particular para com o Estado. Simplesmente, esses requisitos servem para qualificar um pagamento feito pelo empregador ao empregado em virtude de prestação laboral, conferindo-lhe regime jurídico particular, distinto dos salários para fins trabalhistas e previdenciários.

Em poucas palavras, a dedução da PLR no bojo do IRPJ não é uma subvenção, muito menos condicionada. Ela é *técnica*. Serve para revelar a sistemática adotada pela Lei n. 10.101/2000, no sentido de alocar o ônus tributário nas mãos do beneficiário, desonerando a empresa, em linha com a desvinculação da PLR em face das verbas salariais nas searas trabalhista e previdenciária.

<sup>48</sup> Cf. tópico 1.2.1, *supra*.

<sup>49</sup> Cf. tópico 1.2.3, *supra*.

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade das despesas no regime do lucro real: renda líquida e ilícito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Dedutibilidade de despesas no regime do lucro real. Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, MP, n. 47. Série APET n. 3, p. 377-426 (390), 2023.

Ademais, outra razão para a inserção do § 1º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 consiste em assegurar a dedutibilidade “consoante o regime de competência”<sup>51</sup>, dado que o dispositivo é expresso ao dizer que a dedução deve ocorrer “dentro do próprio exercício de sua constituição”. Dessa forma, mesmo que o pagamento ocorra posteriormente, poderá haver a dedução no período da apuração do lucro/resultado<sup>52</sup>.

Considerando a natureza e o papel dessa dedução, erra quem busca, via interpretação *a contrario sensu*, extrair do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 uma espécie de dedução condicionada no sentido de atrelar a dedução para fins do IRPJ ao cumprimento dos requisitos dessa Lei. Com base nessa linha, acaba-se incorrendo na falácia do antecedente, pois se passa a acreditar que a inobservância da Lei n. 10.101/2000 implica necessariamente a indedutibilidade dos pagamentos de PLR, quando, na verdade, vários antecedentes normativos podem levar à dedutibilidade como consequente. É disso que se passa a tratar.

## 2. Da interpretação a contrario sensu do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 e a falácia do antecedente

A interpretação/argumento *a contrario sensu* possui duas modalidades<sup>53</sup>.

De um lado, pode ser um argumento que se contrapõe à interpretação extensiva e à analogia, em razão da ênfase à literalidade do texto. Esse é o objeto do tópico 2.1.

De outro lado, pode originar uma norma implícita em sentido contrário daquela expressamente prevista. Esse é o objeto do tópico 2.2.

No presente caso, está-se diante da segunda modalidade. Afinal, busca-se, a partir do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, extrair uma norma implícita negativa como se o descumprimento de requisitos da Lei acarretasse, *per se*, a não aplicação do consequente previsto naquele dispositivo (leia-se: dedutibilidade dos pagamentos). Incorre-se daí na chamada *falácia do antecedente*<sup>54</sup>. Esse é o objeto do tópico 2.3.

<sup>51</sup> BALERA, Wagner; SIMÕES, Thiago Taborda. *Participação nos lucros e resultados: natureza e incidência previdenciária*. Coleção Direito Previdenciário. São Paulo: Revista dos Tribunais/FISCO-Soft, 2014, v. 2, p. 56.

<sup>52</sup> BALERA, Wagner; SIMÕES, Thiago Taborda. *Participação nos lucros e resultados: natureza e incidência previdenciária*. Coleção Direito Previdenciário. São Paulo: Revista dos Tribunais/FISCO-Soft, 2014, v. 2, p. 56.

<sup>53</sup> Para a apresentação das duas modalidades, cf. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 265-267; e GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 271-272 e 289-291.

<sup>54</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 257.

### 2.1. Do argumento a contrario sensu como contraposição à interpretação extensiva e à analogia

Em sua primeira modalidade, o argumento *a contrario sensu* se contrapõe à interpretação extensiva e à analogia, pois se sustenta que o legislador quis dizer precisamente o que diz, já que se ele quisesse ter dito o que não disse, ele o teria feito<sup>55</sup>. Ou seja, argumenta-se que “aquilo que o legislador quis incluir na norma foi expressamente dito; o restante deve ficar fora”<sup>56</sup>. É precisamente esse o teor do brocardo latino *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* (“quando a lei quis, determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio”)<sup>57</sup>.

Nessa linha, o argumento *a contrario sensu* se impõe como uma rejeição à interpretação extensiva e à analogia<sup>58</sup>, importando verdadeira lacuna<sup>59</sup>. Já analogia se justifica com base na noção de que casos similares devem ser tratados da mesma forma, suprindo a lacuna contida na norma expressa. Diferentemente, o argumento *a contrario sensu* dá preferência à letra da disposição legal, mantendo a lacuna sem qualquer tratamento<sup>60</sup>.

Por exemplo, no inciso L do art. 5º da CF/1988, prevê-se que “às presidiárias serão asseguradas condições para que possam permanecer com seus filhos durante o período de amamentação”. Ao se valer do argumento *a contrario sensu*, conclui-se que há lacuna no dispositivo quanto ao período *posterior* ao de amamentação. Literalmente, o direito à permanência com o filho estaria garantido apenas *durante* o período de amamentação. A norma extraível desse dispositivo não resguardaria o direito à permanência com o filho em período maior que o de amamentação, independentemente da situação posta. Afinal, o enunciado não menciona outra situação que não o período de amamentação.

Por outro lado, isso *não* significa que haja norma extraível do dispositivo *proibindo* a permanência com o filho *após* a amamentação. Por isso, esse dispositi-

<sup>55</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 271. Em sentido semelhante, cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995, p. 209; AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a Treatise on Legal Justification*. Dordrecht, Boston, Lancaster, Tokyo: D. Reidel Publishing Company, 1986, p. 102, 105-107; e PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris: Legal Doctrine as Knowledge of Law and as a Source of Law*. In: PATTARO, Enrico. *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence*. The Netherlands: Springer, 2005, v. 4, p. 22.

<sup>56</sup> DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 162.

<sup>57</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 198.

<sup>58</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 271.

<sup>59</sup> GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 265.

<sup>60</sup> AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a Treatise on Legal Justification*. Dordrecht, Boston, Lancaster, Tokyo: D. Reidel Publishing Company, 1986, p. 105; PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Law and Philosophy Library, The Netherlands: Springer, 2008, v. 8, p. 323.

vo não seria violado caso o legislador infraconstitucional editasse lei que concedesse o direito à permanência com o filho em período maior.

Assim, nessa modalidade, o raciocínio *a contrario sensu* prioriza a interpretação literal, sustentando não ser possível extrair, do dispositivo de lei interpretado, qualquer norma jurídica aplicável às lacunas nele presentes. Essa vertente do raciocínio *a contrario sensu*, portanto, impede a interpretação extensiva ou o uso de analogia<sup>61</sup>, mas não afasta a possibilidade de outro enunciado preencher o vazio daquele então sujeito a interpretação. É nesse ponto que a primeira modalidade se distingue da segunda, da qual se passa a discorrer.

## 2.2. Da interpretação a contrario sensu como criadora de norma implícita (negativa)

Em sua segunda modalidade, o raciocínio *a contrario sensu* leva à construção de uma nova norma, implícita no dispositivo interpretado<sup>62</sup>. Essa norma implícita acaba por inserir vocábulos condicionantes/restritivos no enunciado<sup>63</sup>. Os seguintes brocardos latinos seguem essa lógica: *inclusionem unius fit exclusio alterius* (“a inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros”); *qui de uno dicit, de altero nega, qui de uno negat, de altero dicit* (“a afirmativa num caso importa em negativa nos demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmativa nos outros”)<sup>64</sup>.

Seguindo-se o mesmo exemplo trabalhado no tópico 2.1, *supra*, poder-se-ia, a partir da interpretação *a contrario sensu*, cogitar a seguinte (nova) norma implícita:

- Norma implícita: “às presidiárias serão asseguradas condições para que possam permanecer com seus filhos *desde que* durante o período de amamentação”. Como o dispositivo só menciona o período de amamentação, não se poderia admitir a criação de um direito de permanência com o filho sem que ele estivesse no período de amamentação.

Essa seria uma nova norma implícita extraída do próprio dispositivo constitucional e que, portanto, jamais poderia ser contrariada por normas provenientes de dispositivos infraconstitucionais.

<sup>61</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 290. Para debate sobre qual deve prevalecer a depender do caso, cf. PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris: Legal Doctrine as Knowledge of Law and as a Source of Law*. In: PATTRO, Enrico. *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence*. The Netherlands: Springer, 2005, v. 4, p. 124.

<sup>62</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 290.

<sup>63</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 290.

<sup>64</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 198.

Assim, seria inconstitucional, por exemplo, o art. 89 da Lei de Execução Penal, o qual exige que penitenciárias de mulheres possuam seção para gestante, parturiente e creche, a fim de abrigar crianças maiores de 6 meses e menores de 7 anos, de sorte a garantir a melhor assistência à criança e sua responsável que estiver presa. Esse dispositivo complementa o art. 83, § 2º, da mesma Lei, que prevê a necessidade de os estabelecimentos penais serem “dotados de berçário, onde as condenadas possam cuidar de seus filhos, inclusive amamentá-los, no mínimo, até 6 (seis) meses de idade”. Com base naquela nova norma implícita oriunda do art. 5º, L, da CF/1988, o referido art. 89 seria inconstitucional por estender o direito de permanência da presidiária com seu filho para período posterior ao de amamentação.

Essa produção de normas implícitas restritivas ou condicionantes é justamente o problema do raciocínio *a contrario sensu* na segunda modalidade<sup>65</sup>. Criam-se normas implícitas em sentido contrário (i.e., de conteúdo negativo ou positivo, se o dispositivo estiver formulado na negativa<sup>66</sup>), impedindo que o conseqüente normativo da norma expressa possa ser aplicado a outras situações ali não previstas, o que pode gerar antinomias com outras normas potencialmente aplicáveis a tais situações<sup>67</sup>. Incorre-se em erro, pois o “fato de se mencionar uma hipótese não se deduz a exclusão de todas as outras”<sup>68</sup>. É precisamente esse o problema lógico que ocorre na interpretação do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 por aqueles que sustentam a indedutibilidade decorrente, *per se*, do descumprimento dos requisitos dessa Lei, conforme se passa a expor.

### **2.3. Da falácia do antecedente na interpretação a contrario sensu no caso do art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000**

No art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000, não se verifica qualquer condicionante/restrrição, ao contrário do que pretendem aqueles que nele identificam uma dedução condicionada. Afinal, na linha da dedução “condicionada”, dir-se-ia que, se forem observados os requisitos da Lei, então estará caracterizado um pagamento de PLR. Caracterizado o pagamento de PLR (antecedente normativo), então esse pagamento será dedutível (conseqüente normativo). Por outro lado, se não forem observados os requisitos da Lei, não será caracterizado um pagamento de PLR. Uma vez não caracterizado o pagamento de PLR (antecedente normativo implícito), tal pagamento é indedutível (conseqüente normativo implícito).

<sup>65</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 290-291.

<sup>66</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 255.

<sup>67</sup> GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 267.

<sup>68</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 198. Na mesma linha, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, seção 6.3.4.3.

Nota-se, assim, que a interpretação pela dedução condicionada padece da chamada *falácia do antecedente*, a qual consiste no raciocínio de que só o suporte fático previsto num antecedente leva àquele consequente; suprimindo-se o primeiro, suprimir-se-ia necessariamente o segundo<sup>69</sup>. No entanto, o argumento revela-se falacioso, caso se constate que se pode chegar ao mesmo consequente sem aquele antecedente<sup>70</sup>.

Para o caso da verba de PLR, a falácia do antecedente é verificada da seguinte forma: se o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 prevê a dedução dos pagamentos de PLR, então somente se pode assegurar uma dedução na apuração do lucro real, caso haja um pagamento de PLR. O antecedente da norma é o pagamento de PLR. Já o consequente é a dedução desses pagamentos para fins de apuração do lucro real. A ideia da dedução condicionada leva à conclusão, nesse caso, de que se não for pagamento de PLR, então a dedução é vedada. É dizer, quaisquer outros pagamentos seriam simplesmente indedutíveis!

Essa inconsistência é típica do exagero oriundo da Jurisprudência dos Conceitos, a qual recaiu no causalismo ao supor a existência, como nos fenômenos naturais, de uma relação de causa e efeito entre o antecedente e o consequente normativo<sup>71</sup>. Chegava-se ao ponto de entender impossível haver duas “causas” para o mesmo “efeito”, ou dois “efeitos” para a mesma “causa”<sup>72</sup>.

No presente caso, a referida interpretação levaria ao seguinte causalismo: a única causa para o efeito correspondente da dedutibilidade do IRPJ seria o pagamento de PLR.

Há, portanto, a falácia do antecedente, uma vez que a dedução para fins de apuração do lucro real é permitida em diversas hipóteses para além do pagamento de PLR. Os exemplos são inúmeros, bastando citar a regra geral de dedutibilidade, ao lado de específicas como as de amostras<sup>73</sup>, de alimentação<sup>74</sup>, dentre outras<sup>75</sup>.

<sup>69</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 257.

<sup>70</sup> LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995, p. 209; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, seção 6.3.4.3.; e VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 257.

<sup>71</sup> ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 8. ed. Stuttgart, Belin, Köln: Kohlhammer, 1983, p. 42; e SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 796.

<sup>72</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 796.

<sup>73</sup> Cf. art. 54, V, da Lei n. 4.506/1964.

<sup>74</sup> Cf. art. 13, § 1º, da Lei n. 9.249/1995.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade das despesas no regime do lucro real: renda líquida e ilícito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Dedutibilidade de despesas no regime do lucro real. Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, MP, n. 47, Série APET n. 3, p. 377-426 (388 e s.), 2023.

De maneira clara, o pagamento de PLR é condição suficiente, mas não necessária para que seja possível a dedução de determinado pagamento. Não se pode impedir daí a aplicação do consequente normativo (dedução para fins de apuração do lucro real) apenas porque não se depara com o antecedente previsto por aquele dispositivo (pagamento de PLR). É preciso verificar, então, a verdadeira natureza das verbas pagas caso se entenda pelo descumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 e, por consequência, se elas são passíveis de dedução.

Conforme se pretende demonstrar no próximo tópico, a recharacterização dos pagamentos a título de PLR, normalmente, conduz ao tratamento dessas verbas como remuneração/salário, que se trata de despesa igualmente dedutível, em linha com a aplicação da regra geral de dedutibilidade do IRPJ.

### **3. Da dedutibilidade dos pagamentos a título de PLR independentemente da observância da Lei n. 10.101/2000**

A dedutibilidade das despesas necessárias para a manutenção da fonte produtora e adequado desenvolvimento da atividade empresarial vincula-se ao próprio conceito de disponibilidade de renda, pois *renda disponível é renda líquida*<sup>76</sup>. É preciso, portanto, assegurar a dedutibilidade de uma despesa relacionada com a obtenção de uma receita ou com a manutenção e desenvolvimento da atividade empresarial, sob pena de violar o art. 43 do CTN, bem como o Princípio da Capacidade Contributiva previsto pelo art. 145, § 1º, da CF/1988. De forma a concretizar a tributação segundo a renda disponível, a legislação brasileira prescreve uma regra geral de dedutibilidade, ao lado de algumas regras específicas. Esse é o objeto do tópico 3.1.

Com base nisso, chega-se à conclusão de que os pagamentos a título de PLR são dedutíveis para fins de IRPJ mesmo que não se enquadre na Lei n. 10.101/2000. Dado que, em tal situação, tais verbas são recharacterizadas como remuneração/salário, é evidente que elas são dedutíveis. Seria inconsistente impor tratamento distinto, pois, para fins trabalhistas e previdenciários, essa recharacterização implica atribuir-lhes natureza remuneratória/salarial. A inobservância dos requisitos constantes na Lei n. 10.101/2000 não afasta que tais pagamentos sejam realizados no âmbito de uma relação trabalhista, sendo verdadeiras contraprestações em virtude da prestação laboral de empregados, conforme revela a recharacterização desses pagamentos como verbas salariais/remuneratórias em linha com as decisões do STJ, TST e CSRF. Para fins de IRPJ, tais pagamentos são dedutíveis de qualquer maneira. Esse é o objeto do tópico 3.2.

---

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando A. *et al.* (Org.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-32.

### 3.1. Das regras de dedutibilidade voltadas ao IRPJ

Além da regra geral de dedutibilidade (3.1.1), o legislador ordinário costuma editar regras específicas, balizando, inclusive, a aplicação da própria regra geral para casos mais controversos, destacando-se, no presente caso, aquela voltada às gratificações (3.1.2).

#### 3.1.1. Da regra geral de dedutibilidade do IRPJ: breves considerações

Ao estabelecer a regra geral de dedutibilidade para fins de IRPJ, o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, reproduzido pelo art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, prevê a dedutibilidade das despesas *necessárias* e *usuais/normais* à luz da atividade empresarial. Exige-se, assim, a dedução daquilo que busca preservar a fonte produtora.

O requisito da *usualidade/normalidade* tem o condão de afastar da dedutibilidade gastos que não são próprios da pessoa jurídica, i.e., dispêndios que não se relacionam com o desenvolvimento de sua atividade. Busca-se, dessa forma, obstar a dedutibilidade das despesas *desvinculadas* da atividade econômica da empresa. Não se pode, porém, atribuir o sentido de “costumeiro” para as expressões “usualidade/normalidade”. Afinal, impedir-se-ia a dedutibilidade de despesas inovadoras (porque não frequentes) na realização da sua atividade<sup>77</sup>. Portanto, o relevante não é a prática histórica da empresa, mas o tipo de atividade que ela exerce<sup>78</sup>.

Já o requisito da *necessidade* depende de um exame mais casuístico, de sorte a se verificar se a despesa foi efetivamente imprescindível na hipótese específica da empresa. Segundo o Parecer Normativo CST n. 32, de 17 de agosto de 1981 (PN CST n. 32/1981), “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. Resta evidente que se busca impedir a diminuição do lucro em razão do emprego de recursos em atividades que em nada contribuem economicamente com o objeto da empresa<sup>79</sup>. Nesse sentido, *necessário* é distinto de *possível*: não basta que a empresa tenha recursos para efetuar certos gastos<sup>80</sup>. É preciso que a despesa custeie “a exploração

<sup>77</sup> HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 281; CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

<sup>78</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, item 6. 34(13), p. 6-21. No mesmo sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV, p. 131.

<sup>79</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO, Miguel. Sobre a tributação dos “lucros disponibilizados” do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998, v. II, p. 135.

<sup>80</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica –

da atividade econômica por intermédio do funcionamento da empresa ou da fonte produtora dos rendimentos”<sup>81</sup>. Se o contribuinte, de outra forma, nem sequer cogitaria tal despesa, não há que dizer que ela seria operacional e, portanto, dedutível. Ao final do dia, o que importa mesmo é se essa despesa se voltou ao incremento da empresa sob a perspectiva operacional ou econômica<sup>82</sup>.

Para melhor delimitação desses requisitos, vale o raciocínio desenvolvido na França sobre o ato anormal de gestão<sup>83</sup>. Com vistas à arrecadação tributária, o fisco poderia dizer que os resultados da empresa poderiam ter sido bem melhores se ela tivesse sido melhor gerida. Diferentemente do sócio/acionista, não compete, ao fisco, interferir na tomada de decisão empresarial, ainda que seja ele interessado no melhor resultado possível. Por outro lado, servirá o ato normal de gestão para balizar a atividade dos administradores da sociedade em prol do interesse desta, não pelo interesse pessoal daqueles. Daí não se admitir a dedução de despesas que não guardem relação com o interesse da empresa. Liberalidades da empresa concedidas a um parente do administrador, por exemplo, são desconexas com a atividade empresarial e, portanto, indedutíveis.

Tendo isso em vista, é preciso analisar com cuidado o caso concreto para que conclusões precipitadas não impliquem (in)dedutibilidades inconsistentes com o teor do art. 47 da Lei n. 4.506/1964. A regra geral presente nesse dispositivo tem como objetivo justamente concretizar o Princípio da Renda Líquida, impedindo que dispêndios que denotam renda indisponível, porque necessários, venham a ser incluídos na base de cálculo do IRPJ.

### 3.1.2. Das regras específicas de dedutibilidade do IRPJ voltadas às gratificações: da limitação quantitativa à plena dedutibilidade

Até a edição da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Lei n. 9.430/1996), a dedutibilidade dos pagamentos de gratificações a empregados era limitada quantitativamente.

Nos termos da Lei n. 154, de 25 de novembro de 1947, que incluiu o § 6º no art. 5º do Decreto-Lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943, eram “tributadas, como lucro, em poder das firmas ou sociedades, as quantias excedentes a Cr\$ 120.000,00 anuais, distribuídas individualmente, como gratificação, seja qual for a designação que tiverem”.

---

deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, v. I, p. 52.

<sup>81</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 290.

<sup>82</sup> CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

<sup>83</sup> GUTMANN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Montchrestien, 2010, p. 336-337.

De maneira semelhante, o art. 17 do Decreto-Lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968 (Decreto-Lei n. 401/1968), passou a prever que “[a] despesa operacional relativa às gratificações recebidas pelos empregados”, independentemente do respectivo cargo, “excluído o 13º salário, não poderá exceder a importância anual de NCr\$ 5.300,00 (cinco mil e trezentos cruzeiros novos) para cada um dos beneficiados”.

Embora não tratando da limitação quantitativa, o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.730, de 17 de dezembro de 1979, assegurou a dedutibilidade das provisões formadas para pagamento de gratificações a empregados, até o limite anual, mas contanto que elas fossem pagas “até a data prevista para entrega da declaração de rendimentos que tiver por base o balanço em que a provisão foi formada”. Admitia-se, portanto, a dedução para fins de apuração do IRPJ no momento do provisionamento das despesas, contanto que elas fossem efetuadas até a data da declaração<sup>84</sup>.

Posteriormente, o art. 22 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991 (Lei n. 8.218/1991), ajustou o limite legal de dedução, estabelecendo que “[a] despesa operacional relativa às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem, excluído o 13º salário, não poderá exceder à importância anual de Cr\$ 100.000,00, para cada um dos beneficiados”.

Conforme relatava Bulhões Pedreira na década de 1970, embora a legislação não prevesse “limites quantitativos para a remuneração do trabalho assalariado”, podendo a empresa e o empregador “livremente ajustar o montante dessa remuneração”, havia restrição quantitativa à dedutibilidade de alguns pagamentos<sup>85</sup>. Basta citar o art. 16 do Decreto-Lei n. 401/1968, o qual vedava a dedutibilidade além do teto fixado concernente a rendimentos do trabalho assalariado pagos a sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica. Além dessa limitação, havia restrição quantitativa à dedutibilidade das gratificações, independentemente do beneficiário<sup>86</sup>.

À época, porém, discutia-se a extensão dessa limitação, pois, nas palavras de Bulhões Pedreira, parte da jurisprudência sustentava a aplicação do limite só para “coibir gratificações simuladas a empregados, como meio de reduzir o imposto progressivo dos sócios ou dirigentes das firmas e sociedades”<sup>87</sup>. Por sua vez, outra parcela da jurisprudência entendia pela aplicação das limitações para “as gratificações extraordinárias/concedidas voluntariamente”, mas não para as gra-

<sup>84</sup> Para posição no sentido de que esse dispositivo foi revogado pelo art. 13, I, da Lei n. 9.249/1995, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020, v. II, p. 900-901.

<sup>85</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

<sup>86</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

<sup>87</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

tificações previstas “no contrato de trabalho como parte da remuneração do assalariado”<sup>88</sup>.

Por exemplo, no Caso SCI Consultores, o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu pela aplicação do limite legal à dedutibilidade para fins de IRPJ, pois as gratificações teriam sido pagas sem respaldo nos respectivos contratos de trabalho dos empregados da empresa<sup>89</sup>. Por sua vez, no Caso Chinaglia Distribuidora, o mesmo órgão julgou que as gratificações concernentes ao 14º salário representariam uma obrigação da empresa para com seus empregados e, portanto, seriam dedutíveis sem qualquer limitação<sup>90</sup>.

Nessa linha, destaca-se o Parecer Normativo CST n. 113, de 23 de setembro de 1975 (PN CST n. 113/1975), segundo o qual gratificações com natureza salarial não estariam sujeitas à limitação, ao passo que as demais gratificações poderiam ser dedutíveis, mas até o limite legal previsto. De acordo com esse Parecer, dever-se-ia investigar se a gratificação era vera retribuição do trabalho (portanto, plenamente dedutível) ou se era uma liberalidade (logo, dedutível até o limite fixado).

Essa dualidade de tratamento se coaduna com a própria discussão existente no Direito do Trabalho, no qual se impõe natureza salarial para as gratificações habituais, mas não para as gratificações como mera liberalidade. Conforme explicita Amauri Mascaro Nascimento, “[p]or influência dos usos e costumes, as gratificações tornaram-se uma tradição”<sup>91</sup>. Dada a repetição de atos espontâneos, passa a surgir, para o empregado, “uma expectativa de contar com o valor correspondente nos seus ingressos econômicos”<sup>92</sup>.

Assim, embora o termo *gratificação* revele tratar-se de mera liberalidade, a sua adoção “quase generalizada”<sup>93</sup> levou o legislador trabalhista a atribuir-lhe garantias. Por isso, nos termos do art. 457, § 1º, da CLT, as gratificações integram o salário. No entanto, entende-se que apenas as gratificações habituais constituem modalidade de salário. Por exemplo, ao editar a Súmula 207, o STF considerou as “gratificações *habituais*, inclusive a de Natal”, como parte integrante do salário. Diz-se daí que a habitualidade constitui “elemento fundamental” para determinar se uma gratificação possui natureza salarial ou não<sup>94</sup>.

<sup>88</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

<sup>89</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-23.493, 3ª Turma, rel. Cons. Alexandre Barbosa Jaguaribe, j. 25-6-2008, p. 7-8. No mesmo sentido, cf. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-00.530, 3ª Câmara, rel. Cons. Manoel Felipe Rego Brandão, j. 18-10-1993, p. 6.

<sup>90</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-19.140, 3ª Câmara, rel. Cons. Wilson Biadola, j. 7-1-1998, p. 1 e 13-14. No mesmo sentido, cf. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-20.394, 3ª Câmara, rel. Cons. Neicyr de Almeida, j. 17-10-2000, p. 58-60.

<sup>91</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 259.

<sup>92</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 259.

<sup>93</sup> MORAES FILHO, Evaristo de; MORAES, Antonio Carlos Flores de. *Introdução ao direito do trabalho*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1995, p. 424.

<sup>94</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 261.

Nota-se, desse modo, que a legislação tributária acompanhou a legislação trabalhista, atribuindo consequências diferentes conforme se trate de uma gratificação como liberalidade ou uma gratificação como salário. Para fins de dedução do IRPJ, enquanto a última é plenamente dedutível, a primeira só o era até o limite fixado em lei. Com base no PN CST n. 113/1975, portanto, a recharacterização de uma verba como gratificação no sentido de mera liberalidade impunha limites à dedutibilidade.

No que diz respeito aos pagamentos de PLR, por se aproximarem da chamada gratificação de balanço, eles costumavam ser tratados como gratificações no sentido de liberalidades, ficando sujeitos ao limite legal. Nas palavras de João Paulo Sérgio, as gratificações de balanço consistem em pagamentos desvinculados “da condição individual do trabalhador”, sendo distribuídos “de forma coletiva”<sup>95</sup>. Assim, de maneira semelhante à verba de PLR, as gratificações de balanço possuem como “causa” exatamente “os lucros acusados em balanço”, o que explica a quase confusão com aquela<sup>96</sup>.

Nessa linha, por exemplo, o PN CST n. 109/1975 dizia que se a verba de PLR paga não tivesse base em lei ou contrato de trabalho, então seria “mera liberalidade da empresa”, i.e., uma “gratificação” e, portanto, “sujeita ao limite” quantitativo da dedutibilidade para fins de IRPJ.

No mesmo sentido, Bulhões Pedreira relata que “se a empresa não está obrigada a pagar esse interesse ou participação, as importâncias que por sua iniciativa pagar aos seus empregados são consideradas gratificações”<sup>97</sup>. Por consequência, se tais pagamentos excedessem o limite fixado pela lei, as verbas deixariam de ser “dedutíveis como despesas operacionais da pessoa jurídica”, enquanto, da perspectiva do beneficiário, não se classificariam “como remuneração do trabalho assalariado, mas como lucro distribuído pela pessoa jurídica”<sup>98</sup>.

Ocorre que, desde a edição da Lei n. 9.430/1996, cujo art. 88, XIX, revogou o art. 22 da Lei n. 8.218/1991, não mais subsiste qualquer limitação quantitativa à dedutibilidade de gratificações pagas a empregados. Inclusive, já em 1997, o art. 34 da Instrução Normativa SRF n. 93 passou a prever que “[a] despesa com o pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação”.

Igualmente, o § 3º do art. 299 do RIR/1999 estabelecia a dedutibilidade das “gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem”.

<sup>95</sup> JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 29.

<sup>96</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997, p. 262.

<sup>97</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-26.

<sup>98</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 10-29.

Dispositivo esse repetido pelo atual § 3º do art. 311 do RIR/2018, cujo teor prevê a dedutibilidade das “gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”. Da mesma forma, o art. 80 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 estabelece que “[a] despesa com o pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real e do resultado ajustado, independentemente de limitação”.

Dessa forma, desde 1997, as gratificações (como liberalidade ou parte do salário) “passaram a ser dedutíveis independentemente de valor”<sup>99</sup>.

Nessa linha, no Caso Promifrai, julgado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, o Cons. José Henrique Longo disse ser “incontestável que donativos e gratificações a funcionários colaboram com a manutenção da fonte produtora”<sup>100</sup>, justificando-se daí a sua dedutibilidade.

Em sentido semelhante, no Caso J Malucelli decidido pelo CARF, o Cons. Carlos Pelá afirmou que “a remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, é considerada despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real”<sup>101</sup>. Desse modo, para o Conselheiro, em razão do § 3º do art. 299 do RIR/1999 (atual § 3º do art. 311 do RIR/2018), “descabe exigir do contribuinte qualquer prova” na linha de que os empregados “efetivamente mereciam tal gratificação” para que se admita a sua dedutibilidade<sup>102</sup>.

Nessa perspectiva, valem as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, segundo o qual a regra geral de dedutibilidade afasta somente as liberalidades que não possuem qualquer relação com a empresa<sup>103</sup>. Contudo, esse não é o caso das gratificações que procuram, ainda que de maneira não habitual, retribuir a prestação do serviço laboral. Evidência disso encontra-se nos precedentes acima, nos quais se assegurou a dedutibilidade de gratificações, inclusive, quando qualificadas como liberalidades.

Portanto, com a edição da Lei n. 9.430/1996, deixou de existir a limitação quantitativa à dedutibilidade de gratificações (como liberalidade ou não) pagas pelo empregador a seus empregados. O legislador pressupõe que qualquer pagamento efetuado ao empregado contribui para o bom resultado do negócio. Por isso, quaisquer que sejam as gratificações envolvidas numa relação de trabalho,

<sup>99</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 105-14.815, 4ª Câmara, rel. Cons. Daniel Sahagoff, j. 10-11-2004, p. 7.

<sup>100</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-05.567, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 23-2-1999, p. 5.

<sup>101</sup> CARF. Ac. n. 1402-00.912, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Carlos Pelá, j. 15-3-2012, p. 4.

<sup>102</sup> CARF. Ac. n. 1402-00.912, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Carlos Pelá, j. 15-3-2012, p. 5.

<sup>103</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. II, p. 858-859 e 878-879.

elas serão dedutíveis porque vinculadas à manutenção da fonte produtora e ao desenvolvimento da atividade empresarial.

Feitas as considerações sobre as regras de dedutibilidade do IRPJ, pode-se adentrar o caso concreto.

### **3.2. Da dedutibilidade do pagamento a título de PLR mesmo em caso de descumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000**

Conforme exposto no tópico 1.3, *supra*, o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 prevê uma dedução *técnica* por revelar a opção do legislador de submeter os pagamentos de PLR a regime equivalente ao dos salários, deduzindo-os do IRPJ e tributando-os nas mãos do beneficiário pelo IRPF.

Por outro lado, partindo-se da premissa de que houve descumprimento de requisitos da Lei n. 10.101/2000, não se pode, *a contrario sensu*, concluir pela indebitabilidade dos pagamentos efetuados a título de PLR. Consoante demonstrado no tópico 2.3, *supra*, esse raciocínio incorre na falácia do antecedente, na medida em que, no limite, leva à conclusão de que apenas pagamentos de PLR podem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, o que evidentemente não se pode admitir, pois seria ignorar a possibilidade de uma despesa ser dedutível tendo outra natureza (salarial, por exemplo).

No entanto, o tratamento tributário independe da denominação do pagamento. Além de esse mandamento ser extraível dos arts. 4º, I<sup>104</sup>, e 43, § 1º<sup>105</sup>, do CTN, ele constitui regra interpretativa geral. Nesse sentido, Carlos Maximiliano traz brocardos latinos a esse respeito, como o *nihil interest de nomine, cum de corpore constat* (“nada interessa o nome, a expressão usada, desde que o principal, a essência, a realidade está evidente”)<sup>106</sup>. E conclui: “a realidade prima sobre as palavras”<sup>107</sup>.

Justamente por isso, a inobservância da Lei n. 10.101/2000 nada diz sobre a dedutibilidade de pagamentos feitos a título de PLR. É preciso verificar qual foi, na realidade, a natureza da verba paga (3.2.1). Somente a partir disso se pode aplicar a regra geral de dedutibilidade (3.2.2).

<sup>104</sup> Na íntegra: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo *irrelevantes* para qualificá-la: I – a *denominação* e demais características formais adotadas pela lei” [destaques meus].

<sup>105</sup> Na íntegra: “Art. 43. [...] § 1º A incidência do imposto *independe da denominação* da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” [destaques meus].

<sup>106</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211.

<sup>107</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211.

### 3.2.1. Da recharacterização dos pagamentos a título de PLR como remuneração/salário

Há um consenso em conferir, após a edição da CF/1988, natureza remuneratória/salarial aos pagamentos a título de PLR realizados por empresas a seus empregados em desacordo com a Lei n. 10.101/2000. Essa é exatamente a posição do TST, da CSRF e do STJ. Explica-se.

Por conta da CF/1988, o TST teve que cancelar o Enunciado n. 251, editado pela Resolução n. 17/1985, segundo o qual “[a] parcela participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais”. Desde então, a depender da observância dos requisitos presentes na Lei n. 10.101/2000, o TST avalia se os pagamentos de PLR possuem natureza remuneratória/salarial ou não. Por exemplo, no Caso Votorantim, o Ministro Luiz Philippe Vieira de Mello Filho explica que a “utilização irregular” da PLR “como contraprestação dissimulada, frustrando a finalidade para a qual foi criada”, leva “ao reconhecimento do caráter salarial”<sup>108</sup>. Igualmente, ao versar sobre o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 – que trata dos critérios para fins de pagamentos a título de PLR –, a jurisprudência do TST é firme na atribuição de natureza salarial para pagamentos feitos em função da produtividade individual do empregado<sup>109</sup>.

Tal como na seara trabalhista, discute-se, sob a perspectiva das contribuições previdenciárias, se a verba paga a título de PLR possui natureza distinta em virtude de descumprimento de requisitos da Lei n. 10.101/2000. No caso, a relevância encontra-se na aplicação do art. 28, § 9º, j, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, o qual afasta da base de cálculo (salário de contribuição) das contribuições previdenciárias a verba paga a título de PLR contanto que “paga ou creditada de acordo com lei específica”. Previsão essa que condiciona a natureza do pagamento à observância da lei regulamentadora tal como o art. 7º, XI, da CF/1988.

A título ilustrativo, no Caso Petróleo Ipiranga, muito embora o fisco tenha alegado ausência de critérios claros, a CSRF examinou o programa de PLR da

<sup>108</sup> TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 1077-08.2012.5.01.0281, Órgão Especial, rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, j. 12-2-2021.

<sup>109</sup> Cf., e.g., TST, Recurso de Revista n. 717-92.2014.5.03.0137, 1ª Turma, rel. Min. Walmir Oliveira da Costa, j. 8-8-2018; TST, Recurso de Revista n. 10274-58.2015.5.03.0076, 5ª Turma, rel. Min. Breno Medeiros, j. 12-9-2018; TST, Recurso de Revista n. 1860-62.2012.5.02.0025, 2ª Turma, rel. Min. Maria Helena Mallmann, j. 6-2-2019; TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 21353-09.2014.5.04.0022, 6ª Turma, rel. Min. Kátia Magalhães Arruda, j. 11-12-2019; TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 20813-42.2015.5.04.0016, 8ª Turma, rel. Min. Dora Maria da Costa, j. 9-12-2020; TST, Embargos de Declaração em Recurso de Revista n. 1002318-57.2016.5.02.0434, 7ª Turma, rel. Min. Claudio Mascarenhas Brandão, j. 2-6-2021; TST, Embargos de Declaração em Recurso de Revista n. 11563-38.2017.5.03.0017, 4ª Turma, rel. Min. Alexandre Luiz Ramos, j. 10-5-2022; TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 10970-53.2019.5.03.0012, 5ª Turma, rel. Min. Breno Medeiros, j. 1º-3-2023; TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 328-91.2014.5.03.0110, 2ª Turma, rel. Min. Maria Helena Mallmann, j. 1º-3-2023.

empresa, constatando o pleno cumprimento da Lei n. 10.101/2000 e, por consequência, decidiu pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre tais verbas<sup>110</sup>.

Por sua vez, a CSRF enquadra os pagamentos a título de PLR como salário em diversas situações, tais como: em caso de descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000, o qual veda antecipação ou pagamento de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano e em periodicidade inferior a um trimestre<sup>111</sup>; e na ausência de regras claras acerca da divisão dos lucros entre os empregados<sup>112</sup>, pois interpretação contrária levaria ao uso “da PLR como meio substitutivo da remuneração contraprestativa do trabalho”<sup>113</sup>.

Da mesma forma, o STJ possui jurisprudência recharacterizando pagamentos a título de PLR como verbas salariais, submetendo-os à incidência das contribuições previdenciárias na hipótese de inobservância da Lei n. 10.101/2000<sup>114</sup>. Em voto sobre a matéria, a Ministra Eliana Calmon afastou o argumento da suposta ausência de lei “prescrevendo a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR “em desacordo” com a Lei n. 10.101/2000<sup>115</sup>. Afinal, segundo a Ministra, em casos de descumprimento da lei regulamentadora, as verbas de PLR “perdem essa característica e são tratadas como remuneração, assim entendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês”<sup>116</sup>.

<sup>110</sup> CSRF, Ac. n. 9202-003.105, 2ª Turma, rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. 25-3-2014.

<sup>111</sup> CSRF, Ac. n. 9202-005.719, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Paula Fernandes, redator designado Cons. Heitor de Souza Lima Junior, j. 30-8-2017; CSRF, Ac. n. 9202-008.249, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Cecília Lustosa da Cruz, redator designado Cons. Maurício Nogueira Righetti, j. 22-10-2019; CSRF, Ac. n. 9202-008.338, 2ª Turma, rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, j. 20-11-2019; CSRF, Ac. n. 9202-008.461, 2ª Turma, rel. Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, redatora designada Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, j. 17-12-2019; CSRF, Ac. n. 9202-008.677, 2ª Turma, rel. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, j. 17-3-2020.

<sup>112</sup> CSRF, Ac. n. 9202-007.481, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Cecília Lustosa da Cruz, redatora designada Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, j. 29-1-2019. Sobre essa posição administrativa, cf. CARDOSO, Alessandro Mendes. Evolução da jurisprudência a respeito da participação nos lucros e resultados. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 107.

<sup>113</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. Evolução da jurisprudência a respeito da participação nos lucros e resultados. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 107.

<sup>114</sup> STJ, REsp n. 856.160/PR, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 4-6-2009; STJ, REsp n. 496.949/PR, Segunda Turma, rel. Min. Herman Benjamin, j. 25-8-2009; STJ, REsp n. 865.489/RS, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 26-10-2010; STJ, RE n. 1.216.838/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 6-12-2011.

<sup>115</sup> STJ, REsp n. 856.160/PR, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 4-6-2009, p. 5.

<sup>116</sup> STJ, REsp n. 856.160/PR, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 4-6-2009, p. 5.

Note-se: não se objetiva aqui expor as razões pelas quais a PLR foi recharacterizada<sup>117</sup>. O importante é evidenciar qual foi a natureza atribuída a tais pagamentos por força dessa recharacterização, qual seja: a natureza remuneratória/salarial. A partir disso, pode-se discutir a aplicação da regra geral da dedutibilidade.

### 3.2.2. Da dedutibilidade dos pagamentos a título de PLR recharacterizados como remuneração/salário

Uma vez possuindo natureza remuneratória/salarial, os pagamentos a título de PLR recharacterizados em virtude da inobservância da Lei n. 10.101/2000 devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

É evidente que pagamentos de remuneração/salários realizados pela empresa aos seus empregados são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964. São verdadeiras despesas operacionais, pois constituem contraprestação à prestação do serviço laboral, essencial para a manutenção da fonte produtora e desenvolvimento da atividade empresarial. Inexiste dúvida acerca da *necessidade* de se pagarem os empregados, já que, sem eles, não há condução da atividade do objeto social. Tampouco é possível questionar a *usualidade*, pois a verba salarial é plenamente vinculada à atividade empresarial, consistindo, inclusive, no exemplo mais comum de despesa de uma empresa. Por isso,

<sup>117</sup> Para análises desse tipo, cf., e.g., CARDOSO, Alessandro Mendes. Evolução da jurisprudência a respeito da participação nos lucros e resultados. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 97-113; CARVALHO, Mariana. Participação nos lucros e resultados (PLR) e incidência de encargos previdenciários. In: MUNHOZ, Flávio de Sá (Coord.) et al. *Jurisprudência administrativa tributária federal: estudos técnicos de acórdãos do CARF*. São Paulo: FISCOSoft, 2014, p. 803-807; MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos lucros e resultados: requisitos para a não incidência da contribuição previdenciária na visão do CARF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 224, p. 51-65, 2014; NISHIOKA, Alexandre Naoki et al. Participação nos lucros e resultados. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad/FGV, 2016, p. 477-528; MURAYAMA, Janssen; LISBOA, Caius Henriques; DAHER, Igor. *O plano de PLR à luz dos precedentes do CARF: dicas para evitar autuações*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016; CALCINI, Fabio Pallaretti; CHILO, Fábio Augusto. Contribuições previdenciárias e a participação nos lucros e resultados – PLR: a jurisprudência do CARF. *Revista de Estudos Tributários*, v. 21, n. 122, p. 9-37, 2018; PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna (Org.) et al. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 71-114; SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. Contribuições previdenciárias e os programas de participação nos lucros e resultados – PLR. In: MURICI, Gustavo Lanna (Org.) et al. *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 295-309; PINTO, Alexandre Evaristo; GESTO, Martin da Silva. A tributação da PLR dos Diretores. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. *Direito do CARF: escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Amanuense, 2020, p. 288-295; e CARDOSO, Alessandro Mendes; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório. A negociação do acordo PLR na interpretação dos tribunais e a reforma trabalhista. In: CARDOSO, Alessandro Mendes et al. *Novos estudos de custeio previdenciário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020, p. 57-88.

Bulhões Pedreira afirma que, na apuração do lucro real, “podem ser deduzidos todos os pagamentos feitos pela empresa a título de remuneração do trabalho assalariado”<sup>118</sup>.

Ao retirar qualquer limite ao pagamento de gratificações, a Lei n. 9.430/1996 adota a presunção de que não há liberalidade nos pagamentos efetuados aos empregados: sejam esporádicos, sejam constantes, contribuem, sempre, para o resultado da empresa.

A esse respeito, Ricardo Mariz de Oliveira afirma não caber ao fisco questionar, para fins de dedutibilidade do IRPJ, a tomada de decisão da empresa de, por exemplo, remunerar seus empregados acima do mercado ou ainda de arcar com as “despesas de férias em sua cidade de origem”<sup>119</sup>. Esse ponto é importante, pois não compete ao fisco se imiscuir na decisão empresarial. Conforme exposto no tópico 3.1.1, *supra*, o fisco só pode, em linha com a teoria do ato anormal de gestão, glosar despesas economicamente desconexas com o objeto da empresa.

Não é esse, porém, o caso de pagamentos a título de PLR que sejam recharacterizados como verbas salariais. Nessa situação, dado que é patente a natureza salarial, as verbas pagas são inerentes ao desenvolvimento do objeto empresarial e, portanto, dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

É importante repisar: se os tribunais decidem nas searas trabalhistas e previdenciárias que pagamentos a título de PLR ao arripio da Lei n. 10.101/2000 possuem natureza remuneratória/salarial, essa mesma recharacterização deve ser feita para fins da tributação da renda. Daí a conclusão pela sua dedutibilidade das bases do IRPJ.

Ora, ao pagar verbas sob a denominação de PLR sem observar requisitos da Lei n. 10.101/2000, a pessoa jurídica passa a arcar com os encargos trabalhistas oriundos do respectivo tratamento como salário e com a contribuição previdenciária incidente sobre o salário de contribuição. Seria inconsistente daí conferir natureza distinta a esses pagamentos no âmbito da tributação da renda (IRPJ).

A atribuição da natureza da verba, retirando-lhe o véu de sua denominação, precisa ser congruente. Se possui natureza salarial, então ela a possui para todos os fins. Não pode a parte interessada (no caso, o fisco) conferir naturezas distintas, a depender de sua conveniência no caso concreto.

Por isso, no âmbito do IRPJ, é irrelevante, na prática, se foi um pagamento de PLR ou um salário, pois ambos são plenamente dedutíveis. Obviamente, isso pode ter impactos para fins do IRPF, considerando-se a introdução da tabela progressiva para o pagamento a título de PLR trazida pela Lei n. 12.832/2013.

<sup>118</sup> PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-34.

<sup>119</sup> Cf. art. 88, XIII, da Lei n. 9.430/1996. Sobre esse ponto, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. I, p. 534-537.

Ademais, tampouco a conclusão se altera caso se constate que a natureza da verba seja de *gratificação*. Como exposto no tópico 3.1.2, *supra*, são plenamente dedutíveis as gratificações pagas a empregados, sejam elas devidas legalmente, sejam elas atos de liberalidade na perspectiva trabalhista, nos termos do atual art. 311, § 3º, do RIR/2018.

Nesse sentido, vale citar o Caso Telemig Celular, no qual se discutiu a dedutibilidade de pagamento a título de PLR, mas sem que a empresa tivesse apurado lucro<sup>120</sup>. Embora o fisco tenha alegado tratar-se de liberalidade, sustentando a sua indedutibilidade, o CARF entendeu em sentido contrário<sup>121</sup>. Nas palavras do Cons. José Henrique Longo, “é irrelevante a natureza do pagamento, se salário direto, salário indireto, gratificação, bônus etc.” a empregado, pois sendo “contraprestação” do seu trabalho “em favor da empresa empregadora”, deve ser tratado como “despesa imprescindível para o desenvolvimento do objeto social” e, portanto, dedutível<sup>122</sup>. Por isso, concluiu o Conselheiro, “se não foi possível que a remuneração complementar dos funcionários fosse a título de PLR”, o fato de “o cumprimento da remuneração” ter sido denominado *gratificação* “em nada altera a sua natureza de despesa dedutível”<sup>123</sup>.

Note-se: os requisitos constantes na Lei n. 10.101/2000 são importantes para atribuir a natureza de PLR às verbas pagas a empregados. Uma vez observados, os efeitos são: desvinculação de remuneração para fins trabalhistas e previdenciários; tributação (com base em tabela progressiva própria) pelo IRPF; e dedução para IRPJ. Por sua vez, se não observados, os pagamentos são caracterizados como remuneração/salário, possuindo os seguintes efeitos: tratamento como salário para fins trabalhistas e previdenciários; tributação (com base em tabela progressiva geral) pelo IRPF; e dedução para IRPJ.

Esse ponto é importante: não se nega que os requisitos presentes na Lei n. 10.101/2000 sejam importantes para fins trabalhistas e previdenciários. Isso é inquestionável. No entanto, para fins de tributação da renda, a observância desses requisitos *só* guarda pertinência sob a perspectiva do beneficiário do rendimento, pois, com a edição da Lei n. 12.832/2013, a incidência do IRPF sobre o recebimento de PLR possui tabela progressiva particular, distinta da tabela progressiva geral aplicada anteriormente. Já para fins de IRPJ, é irrelevante se a verba paga possui natureza salarial ou de PLR; em ambos os casos, essa verba é dedutível.

<sup>120</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-08.469, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 12-9-2005.

<sup>121</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-08.469, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 12-9-2005, p. 2.

<sup>122</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-08.469, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 12-9-2005, p. 7.

<sup>123</sup> PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-08.469, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 12-9-2005, p. 7.

Tanto por isso que o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 não diz que *só* são dedutíveis pagamentos a empregados se observados os requisitos dessa Lei. Fosse assim, nenhum pagamento a empregado seria dedutível das bases do IRPJ. Novamente, tal raciocínio incorreria na falácia do antecedente.

Por outro lado, fosse atestada a natureza de salário/gratificação das verbas pagas aos empregados, então a sua dedutibilidade estaria necessariamente assegurada, seja pela regra geral de dedutibilidade (art. 47 da Lei n. 4.506/1964, reproduzida pelo atual art. 311 do RIR/2018), seja pela regra específica referente às gratificações (atual art. 311, § 3º, do RIR/2018). Ou seja, as verbas seriam dedutíveis de todo modo.

Diante dessas considerações, conclui-se que, mesmo não se enquadrando nos requisitos da Lei n. 10.101/2000, deve ser assegurada a dedutibilidade dos pagamentos a título de PLR para a apuração do IRPJ. Caso contrário, estar-se-ia violando as regras de dedutibilidade, o art. 43 do CTN e o art. 153, III, da CF/1988, pois se estaria admitindo uma tributação sobre despesa operacional, indisponível, que não configura renda tributável.

## Conclusão

Neste estudo, examinou-se, analiticamente, se o descumprimento de qualquer requisito da Lei n. 10.101/2000 acarretaria, em si, a impossibilidade de dedução, para fins de IRPJ, dos pagamentos a título de PLR. Mais precisamente, se seria possível, mediante interpretação *a contrario sensu*, sustentar a existência de uma dedução “condicionada” no sentido de que: uma vez não caracterizado o pagamento de PLR em virtude da inobservância da Lei n. 10.101/2000, tal pagamento seria indedutível.

Ao se examinar essa questão, conclui-se que:

1. A dedução dos pagamentos de PLR na base de cálculo do IRPJ prevista no art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 possui natureza *técnica*. Diante da controvérsia em torno da natureza jurídica da PLR, a Lei n. 10.101/2000 manteve a posição histórica acerca do seu tratamento para fins da tributação da renda: dedutível para a apuração do IRPJ e tributável pelo IRPF. Trata-se de uma técnica que evidencia a opção do legislador por um regime semelhante ao dos salários (dedutível para o IRPJ, mas sujeito ao IRPF), em vez de uma imposição similar à destinação dos lucros (inedutível para IRPJ e isento para IRPF);
2. Não se pode concluir, mediante interpretação *a contrario sensu*, que o descumprimento dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 implicaria, *per se*, a indedutibilidade dos pagamentos efetuados a título de PLR, pois:
  - a) Tal raciocínio padece da chamada *falácia do antecedente*, a qual consiste numa relação de correspondência entre causa e efeito na linha de que certo consequente (dedutibilidade) apenas seria alcançado se

- ocorrido um dado antecedente (pagamento de PLR). Afinal, criar-se-ia uma norma implícita negativa, no sentido de que “*somente* pagamentos de PLR seriam dedutíveis do IRPJ”. É dizer, o consequente normativo (dedutibilidade do IRPJ) só seria obtido por um único antecedente normativo (pagamento de PLR);
- b) No entanto, conclusão desse tipo ignoraria a possibilidade de uma despesa ser dedutível tendo outra natureza (salarial, por exemplo). Portanto, a existência do § 1º do art. 3º da Lei n. 10.101/2000 não se justifica para criar uma dedução “condicionada”, mas sim para revelar a opção tomada pelo legislador no tratamento da PLR (dedutível no IRPJ/tributável pelo IRPF).
3. São dedutíveis da base de cálculo do IRPJ os pagamentos a título de PLR mesmo se não atendidos os requisitos da Lei n. 10.101/2000, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, pois:
- a) Os pagamentos a título de PLR sem respaldo em lei possuem natureza remuneratória/salarial. A jurisprudência do TST é pacífica no sentido de recharacterizar os pagamentos a título de PLR para lhes atribuir natureza *remuneratória/salarial* em caso de inobservância dos requisitos da Lei n. 10.101/2000. Igualmente, tanto a jurisprudência da CSRF quanto a do STJ enquadram, na hipótese de descumprimento da Lei n. 10.101/2000, os pagamentos a título de PLR como parte integrante da base de cálculo (salário de contribuição) das contribuições previdenciárias, atribuindo-lhes, portanto, natureza remuneratória/salarial.
- b) Se essas verbas são recharacterizadas como remuneração/salários, então são plenamente dedutíveis, por constituírem despesas necessárias (pois, sem os empregados não há condução da atividade do objeto social) e usuais (por se vincularem à atividade empresarial e constituírem o exemplo mais comum de despesas); e
- c) Essa conclusão não é alterada, na hipótese de se enxergar uma gratificação, já que são plenamente dedutíveis as gratificações pagas a empregados, sejam elas devidas legalmente, sejam elas atos de liberalidade na perspectiva trabalhista (art. 311, § 3º, do RIR/2018).

## Bibliografia

- AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a Treatise on Legal Justification*. Dordrecht, Boston, Lancaster, Tokyo: D. Reidel Publishing Company, 1986.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

- BALERA, Wagner; SIMÕES, Thiago Taborda. *Participação nos lucros e resultados: natureza e incidência previdenciária*. Coleção Direito Previdenciário. São Paulo: Revista dos Tribunais/FISCOsoft, 2014, v. 2.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Participação nos lucros e integração social-PIS*. Estudos Sociais e Políticos – 31. Belo Horizonte: Edições da Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1972.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Art. 7º, XI. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988: arts 5ª-18*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2.
- BIRD, Richard M. International aspects of integration. *National Tax Journal*, v. 28, n. 3, p. 303, 1975.
- CALCINI, Fabio Pallaretti; CHILO, Fábio Augusto. Contribuições previdenciárias e a Participação nos Lucros e Resultados – PLR: A Jurisprudência do CARF. *Revista de Estudos Tributários*, v. 21, n. 122, p. 9-37, 2018.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. Evolução da Jurisprudência a respeito da Participação nos Lucros e Resultados. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- CARDOSO, Alessandro Mendes; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório. A negociação do acordo PLR na interpretação dos tribunais e a reforma trabalhista. In: CARDOSO, Alessandro Mendes *et al.* *Novos estudos de custeio previdenciário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- CARF. Ac. n. 1201-002.685, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, redator designado Cons. Allan Marcel Warwar Teixeira, j. 12-12-2018.
- CARF. Ac. n. 1402-00.912, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Carlos Pelá, j. 15-3-2012.
- CARF. Ac. n. 1803-00.467, 3ª Turma Especial, rel. Cons. Walter Adolfo Maresch, j. 8-7-2010.
- CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999.
- CARVALHO, Mariana. Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e Incidência de Encargos Previdenciários. In: MUNHOZ, Flávio de Sá (Coord.) *et al.* *Jurisprudência administrativa tributária federal: estudos técnicos de acordões do CARF*. São Paulo: FISCOsoft, 2014.
- CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. A verdadeira participação nos lucros. *Revista Administração de Empresas*, v. 5, n. 14, p. 27-72, 1965.
- CSRF, Ac. n. 9101-003.144, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, j. 4-10-2017.
- CSRF, Ac. n. 9101-004.765, 1ª Turma, rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, j. 5-4-2020.
- CSRF, Ac. n. 9202-003.105, 2ª Turma, rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. 25-3-2014.

- CSRF, Ac. n. 9202-005.719, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Paula Fernandes, redator designado Cons. Heitor de Souza Lima Junior, j. 30-8-2017.
- CSRF, Ac. n. 9202-007.481, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Cecília Lustosa da Cruz, redatora designada Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, j. 29-1-2019.
- CSRF, Ac. n. 9202-008.249, 2ª Turma, rel. Cons. Ana Cecília Lustosa da Cruz, redator designado Cons. Maurício Nogueira Righetti, j. 22-10-2019.
- CSRF, Ac. n. 9202-008.338, 2ª Turma, rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, j. 20-11-2019.
- CSRF, Ac. n. 9202-008.461, 2ª Turma, rel. Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, redatora designada Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, j. 17-12-2019.
- CSRF, Ac. n. 9202-008.677, 2ª Turma, rel. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, j. 17-3-2020.
- DIMOULIS, Dimitri. *Manual de Introdução ao Estudo do Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 8. ed. Stuttgart, Belin, Köln: Kohlhammer, 1983.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.
- GUTMANN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Montchrestien, 2010.
- HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.
- JOÃO, Paulo Sergio. *Participação nos lucros ou resultados das empresas*. São Paulo: Dialética, 1998.
- LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. Berlin: Springer, 1995.
- MALLET, Estevão. *Temas de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 1998.
- MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos lucros e resultados: requisitos para a não incidência da contribuição previdenciária na visão do CARF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 224, p. 51-65, 2014.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 3. ed. São Paulo: LTr, 2010.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- MORAES FILHO, Evaristo de; MORAES, Antonio Carlos Flores de. *Introdução ao direito do trabalho*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1995.
- MOURA, Minuano de. *Participação nos lucros: problema econômico e social da Constituição*. Rio de Janeiro: s.n., 1950.
- MURAYAMA, Janssen; LISBOA, Caius Henriques; DAHER, Igor. *O plano de PLR à luz dos precedentes do CARF: dicas para evitar autuações*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016.

- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Teoria jurídica do salário*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1997.
- NISHIOKA, Alexandre Naoki *et al.* Participação nos lucros e resultados. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad/FGV, 2016.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. I.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. II.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Participação dos empregados nos lucros e nos resultados das empresas – diferentes conceitos de lucros e modalidades de participação nos resultados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Participação dos empregados nos lucros*. São Paulo: Dialética, 1995.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, v. I.
- PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris: Legal Doctrine as Knowledge of Law and as a Source of Law*. In: PATTARO, Enrico. *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence*. The Netherlands: Springer, 2005, v. 4.
- PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Law and Philosophy Library. The Netherlands: Springer, 2008, v. 8.
- PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- PELÁ, Carlos. A participação nos lucros e resultados dos trabalhadores na jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna (Org.) *et al.* *Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- PINTO, Alexandre Evaristo; GESTO, Martin da Silva. A tributação da PLR dos diretores. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* *Direito do CARF: escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Amanuense, 2020.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-19.140, 3ª Câmara, rel. Cons. Wilson Biadola, j. 7-1-1998.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-20.394, 3ª Câmara, rel. Cons. Neicyr de Almeida, j. 17-10-2000.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 103-23.493, 3ª Turma, rel. Cons. Alexandre Barbosa Jaguaribe, j. 25-6-2008.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 105-14.815, 4ª Câmara, rel. Cons. Daniel Sahagoff, j. 10-11-2004.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-00.530, 3ª Câmara, rel. Cons. Manoel Felipe Rego Brandão, j. 18-10-1993.
- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-05.567, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 23-2-1999.

- PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Ac. n. 108-08.469, 8ª Câmara, rel. Cons. José Henrique Longo, j. 12-9-2005.
- ROMITA, Arion Sayão. Participação nos lucros ou nos resultados. Instrumentos previstos para a negociação. Mecanismos de composição dos litígios. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Participação dos empregados nos lucros*. São Paulo: Dialética, 1995.
- SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. Contribuições previdenciárias e os programas de participação nos lucros e resultados – PLR. In: MURICI, Gustavo Lanna (Org.) *et al. Análise crítica da jurisprudência do CARF*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando A. *et al.* (Org.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO, Miguel. Sobre a tributação dos “lucros disponibilizados” do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998, v. II.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade das despesas no regime do lucro real: renda líquida e ilícito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Dedutibilidade de despesas no regime do lucro real. Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, MP, n. 47, Série APET n. 3, p. 377-426, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos fundos de investimento imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 51, p. 251-297, 2022.
- SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: livro da remuneração*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 5.
- SILVA, Homero Batista Mateus da. *Curso de direito do trabalho aplicado: parte geral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, v. 1.
- STF, AgRg no RE n. 632.989/DF, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, j. 8-10-2013.
- STF, AI n. 734.730/SC, rel. Min. Dias Toffoli, j. 30-6-2011.
- STF, RE n. 398.284-2/RJ, Primeira Turma, rel. Min. Menezes Direito, j. 23-9-2008.
- STF, RE n. 536.450/SC, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 25-3-2011.
- STF, RE n. 566.305/RS, rel. Min. Carlos Britto, j. 30-3-2010.
- STF, RE n. 569.441/RS, Plenário, rel. Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Teori Zavascki, j. 30-10-2014.
- STJ, AgRg no Agravo em REsp n. 188.982/SC, Primeira Turma, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 27-11-2012.

- STJ, AgRg no REsp n. 1.146.360/RS, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19-8-2010.
- STJ, REsp n. 1.216.838/RS, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 6-12-2011.
- STJ, REsp n. 1.948.478/SP, 1ª Turma, rel. Min. Regina Helena Costa, j. 5-12-2023.
- STJ, REsp n. 496.949/PR, Segunda Turma, rel. Min. Herman Benjamin, j. 25-8-2009.
- STJ, REsp n. 767.121/PR, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 21-3-2006.
- STJ, REsp n. 794.949/PR, Primeira Turma, rel. Min. José Delgado, j. 13-12-2005.
- STJ, REsp n. 795.494/PR, Primeira Turma, rel. Min. Teori Zavascki, j. 14-3-2006.
- STJ, REsp n. 812.705/PR, Segunda Turma, rel. Min. Herman Benjamin, j. 17-4-2007.
- STJ, REsp n. 841.664/PR, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, j. 15-8-2006.
- STJ, REsp n. 851.638/RS, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 19-6-2008.
- STJ, REsp n. 856.160/PR, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 4-6-2009.
- STJ, REsp n. 865.489/RS, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 26-10-2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. IV.
- TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 1077-08.2012.5.01.0281, Órgão Especial, rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, j. 12-2-2021.
- TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 10970-53.2019.5.03.0012, 5ª Turma, rel. Min. Breno Medeiros, j. 1º-3-2023.
- TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 20813-42.2015.5.04.0016, 8ª Turma, rel. Min. Dora Maria da Costa, j. 9-12-2020.
- TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 21353-09.2014.5.04.0022, 6ª Turma, rel. Min. Kátia Magalhães Arruda, j. 11-12-2019.
- TST, Agravo em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista n. 328-91.2014.5.03.0110, 2ª Turma, rel. Min. Maria Helena Mallmann, j. 1º-3-2023.
- TST, Embargos de Declaração em Recurso de Revista n. 1002318-57.2016.5.02.0434, 7ª Turma, rel. Min. Claudio Mascarenhas Brandão, j. 2-6-2021.
- TST, Embargos de Declaração em Recurso de Revista n. 11563-38.2017.5.03.0017, 4ª Turma, rel. Min. Alexandre Luiz Ramos, j. 10-5-2022.
- TST, Recurso de Revista n. 717-92.2014.5.03.0137, 1ª Turma, rel. Min. Walmir Oliveira da Costa, j. 8-8-2018.
- TST, Recurso de Revista n. 10274-58.2015.5.03.0076, 5ª Turma, rel. Min. Breno Medeiros, j. 12-9-2018.
- TST, Recurso de Revista n. 1860-62.2012.5.02.0025, 2ª Turma, rel. Min. Maria Helena Mallmann, j. 6-2-2019.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.