

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO

LAUREN ANNE FERNANDES WESTIN

**A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

São Paulo
2013

LAUREN ANNE FERNANDES WESTIN

A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO
NOS LÚCROS OU RESULTADOS

Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
como parte das atividades do Curso de
Especialização em Direito Tributário, para
a obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Jonathan Barros Vita

São Paulo

2013

Westin, Lauren Anne Fernandes

A Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados / Lauren Anne Fernandes Westin.– 2013.

59 f.

Monografia (Especialista em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão, São Paulo, 2013.

Orientação: Prof. Dr. Jonathan Barros Vita

1. Contribuição Previdenciária. 2. Participação nos Lucros ou Resultados. 3. Não incidência. 4. Imunidade. 5. Isenção.

LAUREN ANNE FERNANDES WESTIN

A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO
NOS LUCROS OU RESULTADOS

Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
como parte das atividades do Curso de
Especialização em Direito Tributário, para
a obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Orientador

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Examinador 02: _____

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Examinador 03: _____

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

São Paulo

2013

Dedico o presente trabalho à minha família, especialmente aos meus pais e aos meus avós, por todo seu amor, dedicação e incentivo, bem como por cada ensinamento ao longo desses vinte e seis anos, fatores que me permitiram uma formação acadêmica tranquila e proveitosa, bem como uma formação pessoal ética e feliz.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, sempre, ao Professor Doutor Edison Carlos Fernandes, meu professor de Direito Tributário e orientador do Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado em 2009 para a Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como parte das atividades para obtenção do título de Bacharel em Direito, por ter despertado em mim o interesse por esse ramo do conhecimento. Agradeço, também, ao meu professor neste curso de Especialização em Direito Tributário e orientador desta Monografia na Pontifícia Universidade Católica, Professor Doutor Jonathan Barros Vita, por sua dedicação em sala de aula, no exercício da árdua e bela tarefa a que se propôs, e pelo enorme conhecimento que possui e compartilha sem restrições, motivando aqueles que buscam aprender.

RESUMO

Este trabalho trata da possibilidade de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados das empresas pelos trabalhadores. Discute se a regra geral de não incidência da Contribuição Previdenciária é um reflexo da não incidência em sentido estrito, é uma norma de imunidade ou é uma norma de isenção. Aborda a incidência da Contribuição Previdenciária sob o enfoque doutrinário e jurisprudencial, bem como sob a ótica da regra-matriz de incidência tributária desse tributo. Discorre sobre os principais motivos que ensejam a descaracterização dos planos de distribuição da participação a partir do entendimento da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conclui pela impossibilidade de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros e Resultados, exceto em casos de evidente fraude, visto que a Contribuição Previdenciária possui natureza jurídica desvinculada da remuneração, sendo possível observar a não incidência em sentido estrito do tributo e uma norma de imunidade, sem que exista conflito entre essas proposições.

Palavras Chave: Contribuição Previdenciária. Participação nos Lucros ou Resultados. Não Incidência. Imunidade. Isenção.

ABSTRACT

This assignment is about the incidence of a modality of Social Security Contribution on companies profits or performance sharing. Discusses if the general rule of this Social Security Contribution non-incidence is a reflection of the non-incidence in the strict sense, of immunity or of an exemption. That discussion is realized under a doctrinal and jurisprudential approach, as well as from the perspective of rule-array of tax incidence of this Contribution. It brings the main reasons that lead to the mischaracterization of the distribution plans from the perspective of the Brazilians Internal Revenue Service and their Board of Tax Appeals. It concludes with the impossibility of Social Security Contribution incidence on the companies profits or performance sharing, except in cases of obvious fraud, because the Social Security Contribution is constitutionally and legally unrelated with the salary, there is, in fact, a situation of non-incidence in the strict sense and immunity. In this case, there is no conflict between these propositions.

Key Words: Social Security Contribution. Companies Profits or Performance Sharing. Non-Incidence. Immunity. Exemption.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACT: Acordo Coletivo de Trabalho

AgRg: Agravo Regimental

CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CCT: Convenção Coletiva de Trabalho

Constituição de 1946: Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946

Constituição de 1967: Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967

Constituição de 1988: Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988

Contribuição Previdenciária: Contribuição Social do Empregador para a Seguridade Social

Emenda Constitucional de 1969: Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969

FNDE: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

INCRA: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

Min.: Ministro

PLR: Participação nos Lucros ou Resultados

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

RE: Recurso Extraordinário

Rel.: Relator

REsp: Recurso Especial

RFB: Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS NO BRASIL	11
2.1 Histórico.....	11
2.2 A Participação nos Lucros ou Resultados Pós Constituição de 1988	14
3 A REGRA DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS: ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DA NÃO INCIDÊNCIA EM SENTIDO ESTRITO, DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO	18
3.1 Não Incidência em Sentido Estrito.....	18
3.2 Imunidade.....	24
3.3 Isenção.....	28
4 A EXCEÇÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PELO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/2000	34
4.1 Crítica à Exceção.....	34
4.2 Principais Motivos para a Descaracterização do CCT, ACT OU Plano Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados por Descumprimento à Lei 10.101/2000.....	40
4.3 Julgados do CARF.....	443
4.4 Julgados do STJ.....	47
5 CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Constituição de 1988) explicita que a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) é uma espécie de verba distribuída aos trabalhadores pelas empresas que possui natureza jurídica desvinculada da remuneração, pelo que, em regra, não deveria ser tributada pelas Contribuições Sociais.

Pelo estímulo oriundo das recentes fiscalizações e autuações da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto ao descumprimento pelas empresas dos requisitos da Lei 10.101/2000, que regula a distribuição da PLR aos trabalhadores, a ideia que inicialmente circundava este trabalho implicava em uma reflexão genérica quanto à plausibilidade ou não da incidência das Contribuições Sociais sobre a PLR.

Quanto às Contribuições Sociais pensava-se na Contribuição Social do Empregador para a Seguridade Social, na Contribuição para o Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho e nas Contribuições Destinadas a Outras Entidades e Fundos, Contribuições a Terceiros, como ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA).

Tendo em vista a abrangência da temática, optou-se por enfrentar o debate acerca da Contribuição Social do Empregador para a Seguridade Social (Contribuição Previdenciária). Assim, este trabalho tem o objetivo de discutir a possibilidade ou não de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados das empresas pelos trabalhadores, discorrendo sobre os principais motivos que ensejam a descaracterização dos planos de distribuição da PLR a partir do entendimento da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com esboço na Constituição de 1988 e no histórico legislativo da PLR, este trabalho também busca enfrentar o desafio de verificar se a regra da não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR seria um reflexo da não incidência em

sentido estrito, de uma norma imunidade ou de uma norma de isenção, bem como se o descumprimento da Lei 10.101/2000, ainda que parcial, teria o condão de determinar a incidência do tributo sobre a participação distribuída ao trabalhador.

Para que o enfrentamento das questões expostas se fizesse possível, foi necessário interpretar o ordenamento jurídico à luz da doutrina e da jurisprudência, neste caso, em especial, das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, sempre contrapondo as diversas interpretações com a premissa da necessidade da formação de uma regra-matriz de incidência tributária para que se fale na possibilidade de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR.

2 A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS NO BRASIL

2.1 HISTÓRICO

A Participação nos Lucros ou Resultados, ou PLR, surgiu na legislação brasileira com a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946 (Constituição de 1946) da seguinte forma:

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**; [...] (grifos nossos)

Pelo dispositivo supra, é possível perceber que desde a Constituição de 1946 há um cuidado em relacionar o Direito do Trabalho com o Direito Previdenciário ao informar que os preceitos contidos no Art. 157 da Lei Magna seriam de observância da “legislação do trabalho e a da previdência social”. Assim, ainda que essa redação não tenha se mantido expressa nas Constituições subsequentes, em razão de uma mudança no direcionamento do preceito, é notório que, em matéria de PLR, o Direito do Trabalho e o Direito Previdenciário devem manter um alinhamento para que exista harmonia no sistema jurídico.

Dentre os preceitos a serem observados pelo Direito do Trabalho e pelo Direito Previdenciário na Constituição de 1946, a PLR surge como uma obrigatoriedade, conforme destacado na transcrição supra, ou seja, para a empresa nasce um dever ao mesmo tempo em que para o trabalhador nasce um direito. A relação dever e direito permanece até o tempo presente na redação do Art. 7º, XI, da Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.

Além disso, a Constituição de 1946 previa que a participação do trabalhador nos lucros da empresa deveria ser direta.

O ponto mais importante e que será objeto de discussão ao longo deste trabalho é que a Constituição de 1946 já previa que a participação do trabalhador nos lucros ou

resultados ocorreria nos termos e pela forma que a Lei determinasse, ou seja, que haveria regulamentação por Lei da distribuição da PLR. Tal informação surge ao mesmo tempo em que não se fala se a natureza da PLR seria ou não de verba remuneratória, exigindo um esforço do intérprete.

Na sequência, tem-se a disposição da Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967 (Constituição de 1967), abaixo relatada:

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**; [...] (grifos nossos)

É possível observar que o “caput” do Art. 158 não tem um direcionamento voltado apenas ao legislador no âmbito trabalhista e previdenciário, como ocorria com o “caput” do Art. 157 da Constituição de 1946. Dessa vez, há um direcionamento para a sociedade, na medida em que a Constituição de 1967 informa a todos que a PLR é um direito assegurado ao trabalhador.

Na essência da nova redação, a PLR vista como um “direito” não deixa de ser “obrigatória”, tal qual restou consignado na redação da Constituição de 1946, pois sendo um “direito” do trabalhador enseja um dever, uma “obrigação”, para a empresa.

Mais do que alterar o direcionamento do texto constitucional e prever que a PLR é um direito do trabalhador, a inovação¹ da Constituição de 1967 foi explicar que a PLR é uma forma de integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, conceito que perdura até os tempos atuais.

A Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969 (Emenda Constitucional de 1969), em seu Art. 165, V, manteve praticamente intacta a redação do Art. 158, V,

¹ A inovação da Constituição de 1967 acerca da participação do trabalhador na gestão da empresa foge ao escopo do presente trabalho.

da Constituição de 1967, exceto pelo esclarecimento de que as condições a serem estabelecidas no tocante à PLR o seriam por Lei:

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**; [...] (grifos nossos)

Pela redação da Constituição de 1967 complementada pela Emenda Constitucional de 1969 manteve-se a previsão contida na Constituição de 1946 de que haveria regulamentação por Lei da PLR. Não havia até o momento uma preocupação em informar se a natureza da PLR seria ou não de verba remuneratória, o que gerou diversas interpretações pela doutrina e pela jurisprudência.

A preocupação em esclarecer que a PLR trata-se de verba de natureza não remuneratória se mostrou pela primeira vez na redação da Constituição de 1988:

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**; [...] (grifos nossos)

No entanto, a regulamentação da PLR por Lei, conforme previam todas as Constituições, só ocorreu com a conversão da Medida Provisória 1.982-77 de 23 de novembro de 2000 na Lei 10.101/2000, sendo precedida por Medidas Provisórias existentes desde a Medida Provisória 794 de 29 de dezembro de 1994. A Lei 10.101/2000 é de especial interesse neste trabalho e será analisada ao longo dos próximos tópicos.

Não obstante, a distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados pelas empresas aos seus empregados era um fenômeno social frequente mesmo antes de ser regulamentada, mas em menor escala.

2.2 A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PÓS CONSTITUIÇÃO DE 1988

A participação nos lucros ou resultados das empresas pelos trabalhadores está prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 como um direito de todos os trabalhadores, ensejando um dever para as empresas, qual seja, o de distribuir parte de seus lucros aos seus empregados. Esta é a redação do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
[...]
XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; [...]

Para o jurista Paulo Sérgio João, a PLR é um princípio constitucional que garante a participação dos trabalhadores nos lucros das empresas, e também é uma forma de gestão empresarial a partir de um aspecto coletivo orientado para a integração entre os trabalhadores e a empresa².

Esse intuito constitucional pode ser comprovado pelo fato da distribuição da PLR ser organizada efetivamente para servir de instrumento de integração entre o capital e o trabalho, bem como para que seja um incentivo à produtividade. Essa é a redação do Art. 1º da Lei 10.101/2000:

² “A participação dos trabalhadores nos lucros das empresas, como **forma de gestão empresarial**, tem se revelado conflitante no âmbito das relações do trabalho porque interfere diretamente no conflito histórico entre o capital e o trabalho.

As medidas provisórias, que vêm se sucedendo desde o final de 1994, procuram nortear aqueles que desejam colocar em prática o **princípio constitucional** que assegura aos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, tendo, como atrativo, o fato de desvincular-se da remuneração e, portanto, isentar os empregadores de encargos sociais que, habitualmente, incidem sobre a carga salarial.

Também, dando resposta ao princípio constitucional, as medidas provisórias inauguraram uma nova relação de trabalho, em que se deveria buscar a integração do trabalhador nos objetivos sociais da empresa ou do empreendimento, tornando a relação de trabalho mais participativa e responsável no contexto social. [...]

Ao tratar da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas devem ser excluídas as análises de natureza histórica em torno de sistemas de prêmios, gratificações ou comissões, chamadas por Wilson de Souza Campos Batalha de participação nos lucros impropriamente dita, porque não encerram em si **ideia de participação, objeto do presente estudo, caracterizado pelo aspecto mais coletivo que de controle individual da atividade do trabalhador.**” (grifos nossos) (JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas. São Paulo: Dialética, 1998. P. 11 e 18)

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

Percebe-se que a Lei 10.101/2000, une os conceitos “direito”, “dever” e “modalidade de gestão empresarial”.

Como visto na transcrição mais acima, a Constituição de 1988 estipulou, ainda, que a PLR possui natureza jurídica desvinculada da remuneração, o que passou a ser um atrativo³ tanto para o empregado como para o empregador, na medida em que constitui um acréscimo patrimonial para o empregado sobre o qual não há que se recolher Contribuição Previdenciária.

Nem sempre, porém, a distribuição da PLR foi admitida com tranquilidade pelo empregador, assim como ainda não o é totalmente, pois a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a verba, no intuito de aumentar a arrecadação do Estado, sempre pairou como uma ameaça à adoção do benefício. A esse respeito, ao tratar da maturidade da PLR pós Constituição de 1967, Paulo Sérgio João informa⁴:

[...] Embora tímida a iniciativa patronal, pelos riscos representados em decorrência do reconhecimento da natureza salarial das verbas pagas, algumas empresas não se inibiram pela falta de um ordenamento jurídico de salvaguarda e, inspiradas no desenvolvimento e modernização da relação de trabalho, passaram a adotar um regime de distribuição de lucros aos seus trabalhadores.

A nosso ver, a Constituição de 1988 quando tratou especificamente da PLR delegou competência ao legislador ordinário para regulamentar a distribuição da PLR (a “participação”) que, como acima exposto, é um direito do empregado e um dever do empregador. Já a natureza jurídica da PLR, de verba desvinculada da remuneração, é um instituto existente desde a publicação da Constituição de 1988. Nesse sentido, a natureza jurídica da PLR e, conseqüentemente, a não incidência da Contribuição

³ A expressão “atrativo” aparece em: JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas. São Paulo: Dialética, 1998. Nota Prévia. P. 11.

⁴ Paulo Sérgio. Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas. São Paulo: Dialética, 1998. P. 33.

Previdenciária sobre a PLR não podem depender de qualquer condição, sob pena de se eliminar a supremacia da Constituição de 1988. Esse raciocínio pode ser extraído da doutrina de Leandro Paulsen⁵ ao comentar o Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988, que dá as bases da regra-matriz de incidência da Contribuição Previdenciária:

-Participação nos lucros. Não incidência. Quanto à participação nos lucros, salienta-se que a parcela não se insere no conceito de salário, tampouco de ganhos habituais, porque é verba habitual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado. O art. 28 da Lei 8.212/91, em seu §9º, j, aliás, expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo: ‘Art. 28 [...]’

É possível notar pela redação do dispositivo constitucional em comento que (i) a PLR é um direito do empregado; (ii) a PLR é um direito do empregado a uma participação nos lucros ou resultados do empregador; (iii) a PLR, ou seja, a participação do empregado nos lucros ou resultados do empregador, não tem natureza remuneratória (a expressão “desvinculada da remuneração” surge entre vírgulas, demonstrando caráter explicativo e uma relação exclusiva com o conceito de “participação nos lucros ou resultados”); e (iv) apenas o direito à participação do empregado nos lucros ou resultados será definido (regulamentado) por Lei, ou seja, apenas a forma pela qual se dará a distribuição será definida por Lei. No entanto, hoje nos deparamos com diversas autuações da RFB que determinam a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR por descumprimento da Lei 10.101/2000, desconsiderando o conteúdo da previsão constitucional ou a ele dando interpretação diversa.

Cumpra explicitar que o não cumprimento integral da Lei 10.101/2000 hoje enseja o recolhimento de (i) Contribuição Social do Empregador para a Seguridade Social, denominada neste trabalho Contribuição Previdenciária; (ii) Contribuição para o Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho; e (iii) Contribuições Destinadas a

⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. P. 454.

Outras Entidades e Fundos, Contribuições a Terceiros, especificamente ao FNDE e ao INCRA, sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR.

Como a PLR é um direito do trabalhador, que implica um dever para a empresa, e, sob essa ótica, deve ser distribuída sempre que prevista na forma da Lei 10.101/2000, a possibilidade da incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR pode constituir um desestímulo para as empresas, ou seja, pode diminuir a quantidade de PLR a ser distribuída na medida em que as empresas têm autonomia sobre a forma de distribuição.

3 A REGRA DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS: ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DA NÃO INCIDÊNCIA EM SENTIDO ESTRITO, DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO

A Constituição de 1988 em seu Art. 7º, XI, estipulou que a PLR é verba desvinculada da remuneração, como já reiterado, o que implica na não incidência das Contribuições Sociais sobre a participação. Contudo, a dúvida que paira é se a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR seria uma norma de não incidência em sentido estrito, de imunidade ou de isenção e se o descumprimento da Lei 10.101/2000, ainda que parcial, teria o condão de determinar a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR.

Conforme será possível observar nos tópicos a seguir, entendemos ser aceitável vislumbrar a partir dos ditames da Lei 8.212/1991 a não incidência em sentido estrito da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, que sobreviveria ainda que não houvesse a previsão constitucional da imunidade no Art. 7º, XI, da Constituição de 1988, e não vislumbramos uma norma de isenção na alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991.

3.1 NÃO INCIDÊNCIA EM SENTIDO ESTRITO

A percepção da não incidência em sentido estrito implica em observar que determinado tributo não incide sobre determinado fato, não há subsunção do fato à norma. Como informa Hugo de Brito Machado⁶, a não incidência é tudo aquilo que está fora da hipótese de incidência:

[...] Já a não incidência **é tudo aquilo que está fora da hipótese de incidência**. Não foi abrangido por esta. Resulta da própria regra jurídica de tributação que, definindo a hipótese em que o tributo é devido, **por exclusão define aquelas em que não o é**. (grifos nossos)

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 229.

Sob esse prisma, não haveria que se falar em incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, pois a Contribuição Previdenciária incide sobre o chamado “salário-de-contribuição” ou sobre a “remuneração”, consoante disposição dos Arts. 20, 22 e 28 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, que trata da Seguridade Social, sendo possível perceber que o termo “salário-de-contribuição” equivale ao termo “remuneração”, conforme destacado na sequência:

Art. 20. A **contribuição do empregado**, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu **salário-de-contribuição mensal**, de forma não cumulativa, **observado o disposto no art. 28**, de acordo com a seguinte tabela: [...] (grifos nossos)

Art. 22. A **contribuição a cargo da empresa**, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. [...] (grifos nossos)

Art. 28. Entende-se por **salário-de-contribuição**:

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

Da leitura do Art. 20, “caput”, em conjunto com o Art. 28, I, da Lei 8.212/1991 percebe-se que a expressão “salário-de-contribuição” corresponde à base de cálculo da contribuição do empregado no mês, que é a “remuneração”, ou seja, “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos, ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”.

Já pela leitura do Art. 22, I, da Lei 8.212/1991 percebe-se que a base de cálculo da contribuição da empresa no mês também é a “remuneração” do empregado, na verdade o somatório das remunerações dos empregados, ou seja, o “total das

remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma [...].

Daí conclui-se que as bases de cálculo “salário-de-contribuição” e “remuneração” referem-se à mesma verba, qual seja, toda e qualquer verba remuneratória do mês. O mesmo conteúdo atribuído à descrição acima, atrelado às expressões “salário-de-contribuição” e “remuneração”, constantes dos Arts. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991⁷, deriva da proposição designativa de competência do Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **e das seguintes contribuições sociais:**

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;**

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (grifos nossos)

Conforme os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, o dispositivo constitucional supradestacado acaba por traçar os critérios da regra-matriz de incidência que, como se verá no excerto abaixo⁸, tem como critério material apenas as verbas “remuneratórias” visto que esta é a base de cálculo, componente do critério quantitativo, ou seja, o elemento que afirma o critério material:

Ao discriminar a competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social, o constituinte traçou minuciosamente os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, impondo, ao legislador infraconstitucional, observância a uma série de requisitos. Dentre as exigências estipuladas para o exercício dessa competência tributária cabe destacar as fontes de custeio autorizadas pelo Texto Maior, às quais deve limitar-se o legislador ordinário da União, bem como as condições necessárias à criação de nova fonte. [...]

Com tal prescrição, traça o modelo da regra-matriz de incidência das contribuições para a seguridade social, vinculando a atividade do legislador ordinário da União. Este, no exercício da competência tributária, não pode

⁷ No mesmo sentido, a redação do Art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social anexo ao Decreto 3.048/1999.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. P. 797-802.

distanciar-se dos termos constitucionalmente estabelecidos, quer no que diz respeito ao sujeito passivo, quer no tocante à hipótese de incidência ou à base de cálculo. Fica adstrito, portanto, às seguintes normas-padrões:

i) *contribuição com fundamento na alínea 'a', do inciso I, do artigo 195:*

Hipótese:

critério material: pagar ou creditar salários e demais rendimentos do trabalho;

critério espacial: território nacional;

critério temporal: momento do pagamento ou creditamento do salário e demais rendimentos do trabalho;

Consequente:

critério pessoal: *ativo*: União; *passivo*: empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

critério quantitativo: *base de cálculo*: valor da folha de salário e dos demais rendimentos pagos ou creditados; *alíquota*: percentual fixado em lei.

[...]

iv) *contribuição com fundamento no inciso II do artigo 195:*

Hipótese:

critério material: receber remuneração pelo trabalho;

critério espacial: território nacional;

critério temporal: instante do recebimento da remuneração;

Consequente:

critério pessoal: *ativo*: União; *passivo*: trabalhador e demais segurados da previdência social;

critério quantitativo: *base de cálculo*: valor da remuneração recebida pelo trabalho, exceto o montante da aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social; *alíquota*: percentual fixado em lei.

[...]

Além disso, o legislador federal, ao descrever a hipótese de incidência e base de cálculo dessas contribuições, deve limitar-se a instituir uma única contribuição para cada situação ali relacionada. A título de exemplo, registre-se que o constituinte, no art. 195, I, 'a', relacionou como base de cálculo a 'folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à *pessoa física que lhe preste serviço*, mesmo sem vínculo empregatício' (grifei). **Sendo a base de cálculo o elemento que exterioriza a grandeza do fato descrito no antecedente normativo, o critério material não pode ser outro que não 'o pagamento de folha de salários e demais rendimentos do trabalho, em decorrência da prestação de serviço por pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício'.** Eis a base de cálculo exercendo a função comparativa, afirmando a hipótese tributária que não foi expressamente referida no texto do direito positivo.

São dois, portanto, os fatos susceptíveis de sofrerem a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, 'a', da Constituição: (i) pagamento de folha de salários em razão de serviços prestados na vigência da relação de emprego; e (ii) pagamento de remuneração ao trabalhador que preste serviços sem vínculo empregatício.

O inciso II do art. 195, por sua vez, indica apenas os possíveis sujeitos passivos, referindo-se a trabalhadores e demais segurados da previdência social. Tal enunciado abrange todas as formas de prestação de serviço, independente da existência de vínculo empregatício. Assim, a despeito de inexistir expressa referência à base de cálculo, esta há de ser, necessariamente, a remuneração percebida em decorrência do trabalho prestado, visto que para a caracterização de 'trabalhador' é imprescindível o exercício da atividade laboral. **Não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter por base qualquer outro valor que não seja essa remuneração, pois é exatamente ela que o qualifica como trabalhador.** (grifos nossos)

Nesse sentido, restaria excluída da incidência da Contribuição Previdenciária toda e qualquer verba não remuneratória, tal qual a PLR, pois, conforme o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988, a PLR é uma verba desvinculada da remuneração:

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; (grifos nossos)

Pode-se dizer, portanto, que há não incidência em sentido estrito da Contribuição Previdenciária em relação à PLR, pois a PLR encontra-se fora do alcance da norma de incidência prevista na Lei 8.212/1991.

Não fosse o dispositivo constitucional acima deixar expresso que a PLR é verba desvinculada da remuneração, seria necessário um esforço do intérprete para avaliar se a PLR é ou não uma verba remuneratória. É o que deve ocorrer, por exemplo, nos casos de fraude. A Constituição de 1988, no entanto, ao dispor de tal forma, pretendeu não deixar margem à instituição de previsão diversa pelo legislador ordinário, caso contrário nada teria consignado.

Ademais, embora seja desnecessário que uma norma de não incidência em sentido estrito venha expressa no texto legal, existem casos em que o legislador opta por manifestar expressamente a exclusão de determinado fato da incidência do tributo. A esse respeito, novamente, as lições de Hugo de Brito Machado⁹:

[...] **Existem, todavia, situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espancando as dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não incidência legal, ou de direito.**

[...] Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; **ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção**, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 230-231.

incidência. **A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira a parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.** (grifos nossos)

Dirimindo dúvidas quanto à natureza jurídica de determinadas verbas para fins de incidência ou não incidência da Contribuição Previdenciária, ou seja, sobre a natureza jurídica ou não de remuneração dessas verbas, o §2º do Art. 22 da Lei 8.212/1991 faz referência a um rol de verbas não remuneratórias previstas no §9º do Art. 28 da mesma Lei, dentre as quais está a PLR, na alínea “j”:

Art. 22. [...]

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

[...]

Art. 28. [...]

§ 9º **Não integram o salário-de-contribuição** para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) **a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;** (grifos nossos)

Para manutenção da harmonia do sistema jurídico, que tem como base a Constituição de 1988, percebe-se que a PLR deveria necessariamente constar do supramencionado rol, como de fato consta, visto que se trata de um rol taxativo em razão da palavra “exclusivamente”. Se a própria Constituição de 1988 já informava que a PLR seria verba desvinculada da remuneração, não poderia a Lei 8.212/1991 dispor de forma diversa. Nesse sentido, o seguinte trecho da obra de Hugo de Brito Machado¹⁰:

Admitir a modificação por lei ordinária de conceitos utilizados em dispositivos constitucionais **é eliminar a supremacia desses dispositivos**, que poderão ser modificados pelo legislador ordinário mediante o artifício da redefinição de conceitos. (grifos nossos)

Por constar do rol do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991, a PLR resta expressamente excluída do conceito de “salário-de-contribuição” ou “remuneração” e consequentemente excluída da incidência da Contribuição Previdenciária. Aqui a não incidência em sentido estrito está juridicamente qualificada, não se trata de hipótese de isenção.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. Malheiros, 2009. P. 421-422.

A questão que se coloca é se, tendo disposto expressamente sobre a natureza desvinculada da remuneração da PLR, seria a norma contida na Constituição de 1988 uma norma de imunidade. Entendemos que a associação entre não incidência e imunidade é possível, como informa também o Professor Paulo de Barros Carvalho¹¹:

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista na lei (isenção); e pura e simples (não-incidência em sentido estrito).

Abaixo trataremos da possibilidade de ser o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 uma norma de imunidade.

3.2 IMUNIDADE

Consoante já largamente exposto, o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 estabelece que a PLR é uma verba desvinculada da remuneração. Vale destacar mais uma vez a redação do dispositivo:

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; [...] (grifos nossos)

A questão que se coloca é se essa proposição implicaria em uma imunidade tributária para a Contribuição Previdenciária, instituída pela Lei 8.212/1991 a partir do disposto no Art. 195 da Constituição de 1988.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009. P. 330.

Segundo Hugo de Brito Machado¹², a regra de imunidade corresponde a uma regra advinda da Constituição que impede a incidência da regra jurídica de tributação proveniente da Lei infraconstitucional:

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. **A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação.** Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação. [...] Imunidade é o **obstáculo criado por uma norma da Constituição** que impede a incidência da lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. É possível dizer-se que a imunidade **é uma forma qualificada de não incidência.** Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição. (grifos nossos)

Como visto no tópico anterior, de acordo com a Lei 8.212/1991, a Contribuição Previdenciária só incide sobre verba de caráter remuneratório. Nessa linha, a Lei 8.212/1991 informa que remuneração é “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos, ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”.

A leitura do Art. 195, I, “a” em conjunto com o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 demonstra que a Lei Maior deixou a cargo do legislador ordinário instituir a Contribuição Previdenciária apenas sobre as verbas remuneratórias, como a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho, impedindo a incidência desse tributo sobre as verbas desvinculadas da remuneração, como é o caso da PLR. Assim, na linha proposta por Hugo de Brito Machado, acima destacada, seria possível dizer que a Contribuição Previdenciária não incide sobre a PLR em razão de uma regra de imunidade, visto que a Constituição de 1988 cria um obstáculo impedindo a incidência quando estipula que a PLR é uma verba desvinculada da remuneração.

A defesa da imunidade constitucional, porém, deve ter em conta algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal¹³ no sentido de que o Art. 7º, XI, da

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 230.

¹³ Recursos Extraordinários (RE): RE 398.284/RJ, RE 393.764/RS e RE 569.441/RS. O RE 569.441/RS ainda não foi julgado, mas foi selecionado como representativo de controvérsia para

Constituição de 1988 tem eficácia limitada, ou seja, dependeria de Lei para que passasse a produzir efeitos. Essa interpretação tem origem na redação final do inciso XI. Nessa hipótese, a nosso ver, é possível conceber que a imunidade sempre esteve prevista na Constituição de 1988, embora o direito dos trabalhadores à participação nos lucros ou resultados (leitura conjunta do “caput” e do inciso XI do Art. 7º da CR/88) dependeria de regulamentação específica.

Os Tribunais, em especial o Superior Tribunal de Justiça, vêm entendendo que a eficácia limitada da norma relaciona-se diretamente à imunidade, e, ainda, que a imunidade não produz efeitos se não respeitada integralmente a Lei que institui a forma de distribuição da PLR, qual seja, a Lei 10.101/2000. Acerca dessa questão, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já adotou entendimento diverso ao que adota hoje, qual seja, de que o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 é norma de eficácia plena quanto a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, mas após as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) passou a seguir a linha da eficácia limitada da norma até para fins de imunidade quanto a Contribuição Previdenciária. Abaixo se vê o posicionamento anterior do STJ¹⁴, que consideramos mais adequado ao previsto no ordenamento jurídico do que o atual posicionamento:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. INADMISSIBILIDADE.

I - O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, instituiu como direito do trabalhador a participação nos lucros da empresa, desvinculada de sua remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. A legislação aludida apenas poderá regulamentar a forma como será a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o entendimento expresso no dispositivo legal constitucional.
II - A norma encimada é de eficácia plena na parte em que desvincula a verba de participação nos lucros da empresa da remuneração,

fins de repercussão geral, conforme decisão publicada em 25/03/2011 pelo Supremo Tribunal Federal: “EMENTA Tributário. Contribuição previdenciária. Participação nos lucros da empresa. Art. 7º, inciso XI, CF. Medida Provisória 794/94. Repercussão geral. 1. A controvérsia envolvendo debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à Medida Provisória nº 794/94, à luz do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, possui densidade constitucional suficiente para ensejar o exame da matéria pelo Pleno da Corte. 2. Repercussão geral reconhecida.”.

¹⁴ STJ. Recurso Especial (REsp.) 698.810/RS. Rel. Min. Francisco Falcão. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS x Televisão Rio Grande S.A.. Data de Julgamento: 20/04/2006. Data de Publicação: 11/05/2006.

vedando a cobrança da contribuição social sobre tais valores. No que concerne à forma de participação nos lucros e na gestão da empresa tal norma constitucional é de eficácia contida, pois dependia de lei para sua implementação.

III - Nesse panorama, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 794/94, já era vedada a exigibilidade da contribuição social incidente sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados. Precedentes: REsp nº 283.512/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/03/2003, p. 190 e REsp nº 381.834/RS, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 08/04/2002, p. 153.

IV - Recurso especial a que se nega provimento. [...] A norma encimada é de eficácia plena na parte em que desvincula a verba de participação nos lucros da empresa, da remuneração, vedando a cobrança da contribuição social sobre tais valores.

No que concerne à forma de participação nos lucros na gestão da empresa, tal norma constitucional é de eficácia contida, pois dependia de lei para sua implementação.

Nesse panorama, pode-se concluir que a lei a que se refere a Constituição apenas poderá regulamentar a forma como será a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o entendimento expresso no dispositivo legal supra transcrito. (grifos nossos)

A interpretação que o STJ tem feito das decisões do STF pode ser considerada extensiva, pois as decisões do STF até então proferidas limitam-se a tratar da eficácia limitada do Art. 7º, XI, da CR/88 para o período posterior à Constituição de 1988 e anterior aos normativos instituidores da PLR, em especial a MP 794/1994. Assim, consideramos que o STF não afirmou a necessidade de que se cumpram estritamente os preceitos da Lei 10.101/2000 para que a imunidade do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 seja reconhecida.

Consideramos que a regra constitucional é a de não incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR, sendo que a imunidade surge com a Constituição de 1988, tratando a Lei 10.101/2000 de instrumento que viabiliza e dá forma à distribuição da PLR. O comando constitucional infere que a Lei 10.101/2000 serviria apenas para regulamentar a PLR. Essa concepção remonta à Constituição de 1946, segundo Paulo Sérgio João¹⁵:

A Constituição Federal de 18 de setembro de 1946 trouxe a obrigatoriedade da participação nos lucros, dispondo no art. 157, inciso IV:

‘A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

...

¹⁵ JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas. São Paulo: Dialética, 1998. P. 20.

IV – participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar’.
 Portanto, estabeleceu-se o direito elevado a grau de norma constitucional; **caberia, então, ao legislador ordinário estabelecer de que modo a obrigação dos empregadores deveria ser conduzida.** (grifos nossos)

Ainda que não existisse Lei a regulamentar o direito à participação, ou seja, para regulamentar a instituição de formato para distribuição da PLR, a natureza jurídica da verba, como sendo desvinculada da remuneração, estaria intocada por expressa disposição da Constituição de 1988, uma regra que acaba por implicar em imunidade. Não se pode confundir o entendimento de alguns pela eficácia limitada do direito à participação (instituição de formato para distribuição da PLR) após a Constituição de 1988 e enquanto não publicada a Lei 10.101/2000 (ou a Medida Provisória 794/1994) com a eficácia plena da natureza não remuneratória da verba que necessariamente implica em imunidade diante do Art. 195, I, “a” da Constituição de 1988 e dos Arts. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991.

Também não há que se falar em isenção, conforme será abordado no próximo tópico, pois com a imunidade a obrigação de pagar o tributo sobre a PLR não poderia sequer surgir, não seria possível formar uma norma de incidência para que se falasse em posterior dispensa do pagamento por isenção.

3.3 ISENÇÃO

Como visto, embora a Lei 8.212/1991 exclua a PLR da incidência da Contribuição Previdenciária, condiciona, seguindo a linha que vem prevalecendo nas esferas administrativa e judicial, a exclusão ao cumprimento dos requisitos de uma lei específica. Trata-se de uma interpretação da parte final da alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991, “in verbis”:

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

Essa Lei específica é Lei 10.101 de 19 de dezembro de 2000. Assim, de acordo com a interpretação em voga, a PLR só não integraria o “salário-de-contribuição” e,

consequentemente, não seria alvo da incidência da Contribuição Previdenciária quando paga ou creditada de acordo com a Lei 10.101/2000.

A não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR seria, assim, uma espécie de norma de isenção condicional, pois vinculada ao cumprimento de uma condição, qual seja, o cumprimento de todos os requisitos da Lei 10.101/2000.

De acordo com nosso entendimento, o §9º e respectiva alínea “j” do Art. 28 da Lei 8.212/1991 iniciam replicando a imunidade do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988, pois o dispositivo constitucional já estabelece que a PLR é considerada como verba desvinculada da remuneração e, portanto, não se enquadra na disposição do também constitucional Art. 195, I, “a”, e, por consequência, não se amolda à disposição dos Arts. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991, determinando a não incidência do tributo.

Não se pode ignorar ou negar a imunidade já prevista na Constituição de 1988 para que se possa albergar tão somente uma suposta isenção condicional. Com a regra de imunidade, a obrigação de pagar o tributo sobre a PLR nunca surgiu para que se fale em posterior dispensa do pagamento por isenção.

A partir da regra de imunidade, espécie de incompetência estipulada pela Constituição de 1988, não haveria que se falar em subsunção da PLR ao inciso I do Art. 28 da Lei 8.212/1991. O legislador ordinário não tem competência para tratar de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, visto que a PLR não estaria dentro das hipóteses do Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988 justamente em razão do Art. 7º, I, desta. A esse respeito, o seguinte trecho da doutrina de Luciano Amaro¹⁶:

Ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição confere a cada uma dessas pessoas o poder de instituir tributos, que serão exigíveis, à vista da ocorrência concreta de determinadas situações, das pessoas que se vincularem a essas mesmas situações. Assim, por exemplo, no exercício de sua competência, pode a União instituir imposto sobre a renda, exigindo esse tributo das pessoas que se vincularem à situação material descrita (renda).
Não obstante, não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Braileiro. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 150-151.

especial). Dessa forma, complementando o desenho sobre o campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

Por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de imprensa.

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

Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar. [...]

Técnica semelhante à da imunidade é a da isenção, por meio da qual a lei tributária, ao descrever o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, pinça uma ou diversas espécies (compreendidas naquele gênero) e as declara isentas (ou seja, excepcionadas da norma de incidência).

Hipoteticamente, lei declara tributável o gênero de situações ‘a’ (que compreende as situações específicas a^1 a a^n), mas considera isentas, por exemplo, as situações específicas a^2 e a^5 , donde deflui que todas as espécies a^1 a a^n estão tributadas, exceto as duas espécies excluídas pela isenção, que remanescem não tributadas.

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei da tributação, mas por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo. [...]

Boa parte das imunidades tributárias encontra-se na seção atinente às ‘Limitações do Poder de Tributar’ (arts. 150 a 152 da CF), mas há normas esparsas sobre imunidade noutros dispositivos da Constituição, inclusive fora do capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional. (grifos nossos)

Como bem afirmou Luciano Amaro, nas situações de imunidade não existe, nem preexiste, poder de tributar. No caso da PLR não existe e não preexiste poder de tributar pela Contribuição Previdenciária, pois a Constituição de 1988 informou em seu Art. 7º, XI, que a PLR é verba de natureza não remuneratória.

A PLR só poderia ser tributada pela Contribuição Previdenciária caso existisse competência da União para instituir a Contribuição sobre verbas de natureza não remuneratória e caso a União instituísse Lei cuja previsão para a incidência fosse de verbas de natureza não remuneratória. Não é o caso nem do Art. 195, I, “a” da Constituição de 1988 e nem dos art. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991.

Como não existe uma norma que preveja a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verba de natureza não remuneratória, como a PLR, não se pode falar em isenção condicional, ou seja, não se pode afirmar exista uma mutilação de uma regra-matriz de incidência que não se formou, seguindo a trilha de Hugo de Brito Machado¹⁷:

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência. [...] A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação. E exatamente por constituir uma exceção é que ela deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111).

Conforme informado nos tópicos anteriores, entendemos ser possível vislumbrar uma norma de não incidência em sentido estrito da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, que sobreviveria ainda que não houvesse a previsão constitucional da imunidade, embora a conclusão pela não incidência neste caso dependeria da interpretação sobre o caráter remuneratório ou não da PLR. Não vislumbramos uma norma de isenção na alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991.

Não ignorando a facilidade de compreensão pelo interlocutor que a explicitação traz, é desnecessário que o legislador estipule uma regra de não incidência expressa, afinal, como visto acima, não incidência é tudo aquilo que está fora da hipótese de incidência prevista em Lei. Ademais, a despeito da facilidade de compreensão, a norma de não incidência expressa pode até ser confundida com uma norma de isenção, quando não o é. Confusões entre não incidência e isenção são frequentes, como aponta Hugo de Brito Machado¹⁸:

O legislador muitas vezes trata como de não incidência casos de isenção, e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do fisco, por desconhecerem a distinção entre isenção e não incidência, só reconhecem situações de não incidência diante de regra jurídica expressa. O equívoco é evidente. Não se há de exigir uma regra indicando casos de não incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 229.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 229-230.

concretizada, será devido o tributo, e tudo como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.

Não obstante, como já comentado em momento anterior, o texto do Art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991 trata-se, à exceção da condição imposta, de mera reprodução do texto constitucional. Não que a lei não pudesse tratar da isenção para hipóteses de incidência da Contribuição Previdenciária, mas não pode quando a suposta isenção já é imunidade, bem como quando a suposta isenção é, na verdade, caso de não incidência. A esse respeito, destacamos mais um segmento da obra de Hugo de Brito Machado¹⁹:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade.

Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade. E se a lei porventura referir-se à hipótese de imunidade, **sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, norma da Constituição**, a hipótese não será de imunidade, mas de isenção. (grifos nossos)

Não obstante, ainda que exista a necessidade de regulamentação do direito à participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa, ou seja, criação de regras formais para distribuição da PLR, como prevê a Constituição de 1988 e como de fato ocorreu com o advento da Lei 10.101/2000, no mínimo a imunidade constitucional resta preservada e/ou há não incidência em sentido estrito. Desta forma, não há que se falar em utilização da legislação infraconstitucional, ou seja, a redação final da alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991 como base para determinar a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, tal qual seria albergar a hipótese da isenção condicional em detrimento da imunidade constitucional e da não incidência em sentido o estrito, o que é juridicamente incoerente.

Nesse sentido, o mero descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 não deve refletir em certeza quanto à classificação da verba como “salário-contribuição”, não

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. rev.at. amp. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 230.

podendo ser tomado por fato gerador para incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, dependendo de prova afirme a nova natureza da verba. A incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR implicaria em modificação da natureza jurídica da verba, fator que além de impróprio, dado que a natureza jurídica é inerente, não pode ser apenas uma consequência do descumprimento das formalidades para distribuição da PLR constantes da Lei 10.101/2000, mas deve constituir efetivamente uma fraude, ou seja, a verba paga ao empregado deve ser outra que não a PLR.

4 A EXCEÇÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PELO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/2000

4.1 CRÍTICA À EXCEÇÃO

Embora a Lei 8.212/1991, observando o já disposto na Constituição de 1988, exclua a PLR do conceito de “salário-de-contribuição” ou “remuneração” e, conseqüentemente, da incidência da Contribuição Previdenciária, condiciona essa exclusão ao cumprimento dos requisitos de uma Lei específica, conforme disposto na redação final da alínea “j” do §9º do Art. 28²⁰:

Art. 28. [...]

§9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) a participação nos lucros e resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com a lei específica;** (grifos nossos)

A Lei específica é a Lei 10.101/2000, oriunda da conversão da MP 1.982-77/2000, que regulamenta a distribuição da PLR.

Vale ressaltar que a Lei 10.101/2000 prevê expressamente a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, consoante redação do “caput” do Art. 3º, abaixo destacada:

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

Ainda que na Lei 10.101/2000 não exista qualquer critério que determine a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR caso exista alguma

²⁰ Redação que também pode ser observada no §9º, X, e no §10 do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social apenso ao Decreto 3.048/1999:

“Art. 214. [...]

§9º. Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; [...]

§10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.”

divergência entre o procedimento adotado pela empresa e o procedimento imposto pela Lei, a não observância no todo ou em parte e, ainda, a divergência de interpretação da Lei 10.101/2000 têm ensejado a propositura de Mandados de Procedimento Fiscal pela Receita Federal do Brasil que, via de regra, culminam na lavratura de Autos de Infração e Imposição de Multa. Essa incidência está pautada na suposta norma de isenção condicional (que não se compõe como uma nova regra-matriz de incidência) da alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991 e na redação do §9º, X, e, mais especificamente, no §10 do Art. 214 do Regulamento da Previdência Social apenso ao Decreto 3.048/1999.

Contudo, discordamos dessa postura da RFB e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois para que se fale em incidência de um determinado tributo é necessário que se vislumbre a materialização de uma hipótese de incidência, conforme explanações do Professor Paulo de Barros Carvalho²¹:

*A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. [...]*

*A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.*

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descriptor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos.

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (grifos nossos)

Não é possível vislumbrar no ordenamento jurídico pátrio uma norma padrão de incidência tributária, tomando em conta o Princípio da Legalidade, que tenha os

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22 edição. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 294-295.

critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo (alíquota) relacionados ao critério quantitativo (base de cálculo) “verbas não remuneratórias” afirmando o critério material da norma de incidência da Contribuição Previdenciária.

Isso porque, reprisando o já exposto, da leitura do Art. 20, “caput”, em conjunto com o Art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 percebe-se que a expressão “salário-de-contribuição” corresponde à base de cálculo da contribuição do empregado no mês, que é a “remuneração”, ou seja, “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos, ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”, enquanto pela leitura do Art. 22, I, da Lei 8.212/1991 percebe-se que a base de cálculo da contribuição da empresa no mês também é a “remuneração” do empregado, na verdade o somatório das remunerações dos empregados, ou seja, o “total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma [...]”.

A Lei 10.101/2000 surge apenas com o objetivo de regulamentar o direito à participação nos lucros ou resultados do empregador pelo empregado como espécie de instrumento de integração entre o capital e o trabalho, bem como para que sirva a participação como um incentivo à produtividade. Essa é, aliás, a redação do Art. 1º da Lei 10.101/2000 infratranscrito:

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

Não se está negando que as exigências da Lei 10.101/2000, sobretudo quanto a necessidade de clareza e objetividade nas regras que fixam os direitos substantivos da participação dos empregados nos lucros ou resultados do empregador, sejam fundamentais para uma perfeita consecução do objetivo da distribuição, qual seja, de que a PLR sirva como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, dando total ciência e transparência aos trabalhadores de toda a cadeia de atos para a distribuição da PLR. Contudo, a ausência de clareza e

objetividade nas regras ou o descumprimento destas, ainda que claras e objetivas, não pode servir de fato gerador para a incidência da Contribuição Previdenciária. Quando muito, o descumprimento da Lei 10.101/2000 pode vir a surtir efeitos na esfera trabalhista, em ações individuais ou coletivas que visem reparar eventuais lesões aos direitos dos trabalhadores.

Ademais, como salientado, a Lei 10.101/2000 não prevê a incidência da Contribuição Previdenciária sobre o valor correspondente a distribuição PLR caso exista algum descumprimento da Lei 10.101/200, pelo contrário, reforça que a PLR é verba de caráter não remuneratório. Mesmo porque, se existisse uma previsão dessa espécie, a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR diante da inexistência de norma-padrão de incidência tributária, configuraria espécie de sanção, o que não pode ser albergado.

Independentemente de qualquer irregularidade constatada na formatação da distribuição da PLR, a verba não tem sua natureza alterada, pois cumprido o objetivo instituído pelo legislador, qual seja, o dever de distribuir a PLR em razão do direito do trabalhador de recebê-la. A esse respeito, a fundamentação do seguinte julgado do STJ²²:

Destarte, a evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

Não obstante, conforme bem destacou a Corte de Origem, a intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros. Vale dizer, o registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na forma acordada. O desrespeito a tais exigências afeta os trabalhadores, que poderiam, eventualmente, ser prejudicados numa negociação desassistida, não obtendo tudo aquilo que alcançariam com a presença de um terceiro não vulnerado pela relação de emprego.

Com efeito, **atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente.**

²² STJ. REsp. 865.489/RS. Rel. Min. Luiz Fux. Fazenda Nacional x Televisão Gaúcha S.A.. Data de Julgamento: 26/10/2010. Data de Publicação: 24/11/2010.

Deveras, mencionadas irregularidades não afetam a natureza dos pagamentos, que continuam sendo participação nos resultados: podem interferir, tão-somente, na forma de participação e no montante a ser distribuído, fatos irrelevantes para a tributação sobre a folha de salários.

In casu, o Tribunal a quo firmou entendimento no sentido de que a natureza dos pagamentos aos empregados restou preservada e caracterizada como participação nos resultados, que não integra a remuneração e, por isso, não incide contribuição previdenciária, verbis: [...] Assim, forçoso concluir que infirmar a decisão recorrida demanda o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, insindicável em sede de recurso especial, em face do óbice contido na Súmula 07/STJ. (grifos nossos)

O STJ apresenta na fundamentação do Acórdão acima um entendimento acerca da não incidência Contribuição Previdenciária quando preservada a natureza da PLR independente da constatação de irregularidades em relação à Lei 10.101/2000.

Há que se considerar sempre em primeiro lugar a natureza da PLR que é desvinculada da remuneração, conforme Art. 7º, XI, da Constituição de 1988. A forma de distribuição da PLR será sempre acessória à natureza da PLR, que é o principal.

Caracterizada a distribuição a título de PLR (principal), não há que se falar em descon sideração de sua natureza por descumprimento da forma (acessório). A natureza corresponde àquilo que é natural, intrínseco, não é algo que seja passível de alteração. Nesse sentido, o descumprimento da Lei 10.101/2000 não deve refletir em certeza quanto a classificação da verba como “salário-contribuição” ou “remuneração” para fins de incidência da Contribuição Previdenciária.

Ainda que se admita que a PLR tenha se dado com inobservância à Lei 10.101/2000 e ainda que venha a ser desconfigurada sua natureza jurídica não remuneratória, há que se perquirir qual seria, então, sua natureza: se salarial ou não salarial. A doutrina de Leandro Paulsen²³ trata do tema, como é possível observar no trecho abaixo:

Rendimentos do trabalho. A outorga de competência é para a instituição de contribuição de Seguridade sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício. Esta é a base econômica passível de ser

²³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. P. 457-458.

tributada por lei ordinária. Assim, está circunscrita aos 'rendimentos do trabalho'. **Persiste a importância, pois, de se perquirir da natureza de determinadas verbas alcançadas às pessoas que prestam serviços à empresa.** Por desbordar da folha de salários e demais rendimentos do trabalho, ficam fora da base econômica prevista no art. 195, I, a, por exemplo, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que realmente voltadas a tais finalidades, não devendo integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. **Dependerá da análise da natureza de cada verba.** Certo é que tudo o que tiver caráter indenizatório estará excluído da base de cálculo da contribuição. (grifos nossos)

Nesse contexto, é importante destacar que a distribuição de PLR depende de lucro e não ocorre com habitualidade como o salário mensal. Isso porque, auferir lucro não é uma constante, mas uma variável, ou seja, pode ou não ocorrer, e ocorrendo pode ser maior ou menor do que o esperado. Nessa linha, a distribuição da PLR não é uma certeza, mas mera expectativa, assim como o valor a ser distribuído a cada empregado. A própria Lei 10.101/2000 é expressa quando informa que não há habitualidade no pagamento de PLR em seu Art. 3º, "caput".

No entanto, para fins de incidência da Contribuição Previdenciária é necessária comprovação da habitualidade, bem como a norma de incidência prevê que a Contribuição Previdenciária incide sobre verbas pagas mensalmente. Nesse sentido, dentre outros dispositivos, o §11 do Art. 201 da Constituição de 1988 e o Art. 22, I, da Lei 8.212/1991, abaixo destacados:

Art. 201. [...]

§11. Os **ganhos habituais** do empregado, a qualquer título, **serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Constituição de 1988) (grifos nossos)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, **durante o mês**, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços**, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Lei 8.212/1991) (grifos nossos)

Pelo exposto, entendemos que descabe falar que a PLR seria verba paga em caráter remuneratório, em quantia certa, com habitualidade e de forma ordinária ou ajustada, mas caberia afirmar que se trata de verba de caráter não remuneratório,

incerta, variável e extraordinária. No entanto, como já comentado, esse não é o entendimento atual da RFB, do CARF e do STJ, motivo pelo qual analisaremos os principais motivos para descaracterização das Convenções Coletivas de Trabalho, dos Acordos Coletivos de Trabalhos ou dos Planos Próprios pelo Fisco que importam na necessidade de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a verba entregue ao trabalhador a título de PLR.

4.2 PRINCIPAIS MOTIVOS PARA A DESCARACTERIZAÇÃO DO CCT, ACT OU PLANO PRÓPRIO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS POR DESCUMPRIMENTO À LEI 10.101/2000

Como visto, a PLR é estabelecida sempre entre a empresa e os empregados e segue um dos procedimentos determinados pela Lei 10.101/2000, que variam entre (i) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT); (ii) Acordo Coletivo de Trabalho (ACT); e (iii) Plano Próprio, ou seja, um plano estabelecido por uma comissão escolhida pelas partes e com a participação obrigatória de um representante indicado pelo Sindicato. É o que determina o Art. 2º, I e II, da Lei 10.101/2000, abaixo destacado:

Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
II - convenção ou acordo coletivo.

Havendo registros de distribuição de PLR sem CCT, ACT, ou Plano Próprio que preveja a distribuição, via de regra, há incidência de Contribuição Previdenciária sobre as verbas, segundo entendimento da RFB.

Ademais, o CCT, ACT ou Plano Próprio que não estabeleça data de validade ou que apresente data de validade expirada pode ser desconsiderado pelo Fisco, por estar em desacordo com a Lei 10.101/2000, determinando a incidência da Contribuição Previdenciária.

Com o objetivo de sanar irregularidades entre a forma de distribuição da PLR e a Lei 10.101/2000, há quem sustente a possibilidade de se firmar um ACT retroativo com

o Sindicato. Contudo, esta alegação não é bem recebida na esfera administrativa e judicial.

Também é possível notar pelo compêndio de julgados constante dos próximos subitens que, tanto para o CARF quanto para o STJ é imprescindível que a CCT, o ACT, ou o Plano Próprio siga rigorosamente as demais regras da Lei 10.101/2000, sobretudo aquelas previstas no §1º, I e II, e §2º do Art. 2º, bem como no §2º do Art. 3º do dispositivo, como destacamos abaixo:

Art. 2º. [...]

§1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, **podendo ser considerados, entre outros**, os seguintes critérios e condições:
I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
§ 2º. O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. (grifos nossos)

Art. 3º. [...]

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

Assim, além dos casos em que não há previsão em CCT, ACT ou Plano Próprio para a distribuição da PLR, identificamos decisões que indicam um entendimento pela incidência da Contribuição Previdenciária também quando (i) o Sindicato não participou da elaboração do Plano Próprio; (ii) a distribuição ocorreu com periodicidade inferior a seis meses e superior a duas vezes ao ano; e (iii) não existia uma política clara e objetiva de regras para participação do trabalhador no programa de PLR ou para aferição do cumprimento do programa (a exemplo da fiscalização de desempenho do empregado ou de cumprimento de metas), chegando o Fisco, por vezes, a solicitar documentos comprobatórios da apuração do desempenho e das metas para fins de distribuição da PLR.

A respeito da política clara e objetiva para regras de participação do trabalhador no programa de PLR e para aferição do cumprimento do programa, a Lei 10.101/2000 dá sugestões para sua elaboração nos incisos I e II do §1º do Art. 2º. Muito embora nem sempre seja esse o entendimento do Fisco, consideramos que esse rol é

exemplificativo e não taxativo, como, aliás, é possível observar na redação destacada acima do dispositivo. Essa análise é importante, sobretudo, diante da possível alegação pelo Fisco de não cumprimento dos termos da Lei 10.101/2000 no tocante à ausência de previsão de regras claras e específicas, bem como de comprovação da apuração, sobre avaliação de desempenho ou cumprimento de metas pelos funcionários para distribuição da PLR, o que faria incidir, para a RFB, a Contribuição Previdenciária.

Acerca da periodicidade para distribuição da PLR, que não pode ocorrer em menos de seis meses desde a distribuição anterior ou mais de duas vezes ao ano, confirmando a ausência de habitualidade na distribuição da PLR, o intuito da Lei 10.101/2000 é afastar o pagamento dissimulado de salário, o que poderia ocorrer se uma verba fosse distribuída quinzenalmente, mensalmente, bimensalmente, trimestralmente, sob a rubrica de PLR.

A esse respeito, o Art. 3º da 10.101/2000 consigna que à PLR não se aplica o Princípio da Habitualidade:

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

Para a Lei 10.101/2000, a periodicidade para distribuição de PLR constante do CCT, ACT ou Plano Próprio também não pode ser genérica, como, por exemplo, se estipular que a PLR poderá ser distribuída anualmente ou semestralmente. O Fisco entende que o Plano deve estabelecer uma data concreta (dia, mês e ano), e que a distribuição deve ser semestral ou anual, conforme a Lei 10.101/2000.

Em casos de distribuições de PLR cumulativas ou compensatórias²⁴ por meio de mais de um instrumento, a exemplo de CCT mais ACT ou de CCT mais Plano

²⁴ O §3º do Art. 3º da Lei 10.101/2000 prevê a compensação dos valores pagos em Plano Próprio com os valores constantes do ACT ou da CCT: “Art. 3º. [...] §3º. Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.”.

Próprio, o ideal é que a distribuição ocorra na mesma data para que não se fale em descumprimento do §2º do Art. 3º da Lei 10.101/2000.

4.3 JULGADOS DO CARF

A Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não têm, em regra, interpretado a redação do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 como uma forma de imunidade tributária, bem como não têm entendido que ocorre não incidência em sentido estrito ao analisar a Lei 8.212/1991. A RFB e o CARF têm classificado a alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991 como uma norma de isenção. Assim, os julgados do CARF demonstram que em casos de descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 há incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, consoante os destacados abaixo.

No primeiro caso²⁵, na visão do CARF²⁶, há um descumprimento do §2º do Art. 3º da Lei 10.101/2000, pois, segundo consta do Acórdão, parte da verba distribuída sob a rubrica de PLR aos trabalhadores não constava no Plano, conforme redigido abaixo:

[...] PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM CONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA. PAGAMENTO DE PARCELA NÃO PREVISTA NO PLANO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES APENAS SOBRE OS VALORES REPASSADOS IRREGULARMENTE.

Os pagamentos de parcelas sob a denominação de Participação nos Lucros e Resultados, que não estejam previstas no plano relativo a esse benefício, devem sofrer incidência de contribuições, sem que, no entanto, venham a desnaturar as parcelas fornecidas em consonância com a norma de regência, que devem ficar de fora da tributação. [...]

Participação nos Lucros e Resultados
De acordo com o Fisco, o pagamento de PLR descumpriu um dos requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/2000, qual seja, aquele previsto no § 2.º do art. 3.º, verbis: [...]

A empresa, por sua vez, aduziu que as parcelas pagas em janeiro e julho foram efetuados em consonância com o plano de PLR 2003/2004, porém, os valores repassados em março dizem respeito a pagamento estranho ao referido plano, a qual abrangeu apenas os empregados que, em setembro de 2003, foram transferidos da empresa Katalyx Transportation do Brasil

²⁵ CARF. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 13896.003160/2008-81. Rel. Dr. Kleber Ferreira de Araújo. Telefonica Data S.A. x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011.

²⁶ No mesmo sentido, os seguintes julgados do CARF: (i) 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 13896.003157/2008-67. Rel. Dr. Kleber Ferreira de Araújo. Telefonica Data S.A. x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011; (ii) 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 13896.003151/2008-90. Rel. Dr. Kleber Ferreira de Araújo. Telefonica Data S.A. x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011; e (iii) 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 13896.003148/2008-76. Rel. Dr. Kleber Ferreira de Araújo. Telefonica Data S.A. x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011.

Ltda.

Analisemos o Acordo Coletivo de Trabalho colacionado às fls. 224/227, especificamente na parte que trata da periodicidade do PLR: [...] **Vê-se então que a previsão de pagamentos é de duas vezes por ano, em semestres distintos, portanto, em consonância com a norma de regência. Concluo, então, que o pagamento efetuado no mês de março não faz parte do acordo de PLR referido, portanto sobre essa parcela devem incidir as contribuições.**

A meu ver, todavia, devem ficar de fora da apuração fiscal as quantias pagas em conformidade com o plano de PLR, uma vez que o próprio Fisco reconheceu que a única desconformidade do pagamento dessa rubrica foi a parcela disponibilizada no mês de março de 2004.

Nesse sentido, sou forçado a concluir que o fato de ter havido o pagamento de uma parcela não contemplada no plano de PLR, mesmo que sob essa rubrica, não desnatura as demais parcelas pagas em conformidade com a norma específica.

Diferentemente seria se o próprio plano já contivesse dispositivo garantindo o pagamento da PLR em periodicidade não permitida legalmente. Diante dessas considerações, não devem ser consideradas infração a falta de declaração na GFIP da verba para a título de PLR – PARTICIPAÇÃO LUCROS E RESULTADOS nas competências 01 e 07/2004. (grifos nossos)

Vale lembrar que o §2º do Art. 3º da Lei 10.101/2000 destacado pelo CARF como descumprido trata da periodicidade da distribuição da PLR, que não pode ocorrer em menos de seis meses após a distribuição anterior e nem mais de duas vezes ao ano. O CARF, portanto, entendeu que a parcela de PLR distribuída fora dos limites do Plano caracterizou habitualidade na distribuição e a verba distribuída teria, portanto, natureza salarial determinando a incidência da Contribuição Previdenciária.

Nos segundo²⁷ e terceiro²⁸ casos²⁹ há um descumprimento do §1º do Art. 2º da Lei 10.101/2000, conforme segue:

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIFERENÇA DE RAT ENQUADRAMENTO DE ACORDO COM A CLASSIFICAÇÃO DA EMPRESA ABONO PARTICIPATIVO NÃO CARACTERIZAÇÃO DEVIDA COMO PLR. A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequentemente concordância com os termos do AI.

Não compete a empresa apenas alegar, mas demonstrar por meio de prova suas alegações e no caso em questão primeiramente a

²⁷ CARF. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10980.720913/2010-93. Rel. Dr. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Sindicato Trab. Ind. Metal. Mat. Elet. da Grande Curitiba x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011.

²⁸ CARF. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo nº 19515.005979/2009-87. Rel. Dr. Arlindo da Costa e Silva. Levy e Salomão Advogados x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 30/11/2011.

²⁹ No mesmo sentido, as seguintes decisões do CARF: (i) 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10980.720311/2010- 36. Rel. Dr. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Sindicato Trab. Ind. Metal., Mat. Elet. da Grande Curitiba x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011; e (ii) 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10980.720912/2010-49. Rel. Dr. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Sindicato Trab. Ind. Metal., Mat. Elet. da Grande Curitiba x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 01/12/2011.

correlação entre a nomenclatura adotada erroneamente “ABONO” e os pagamentos à título de PLR.

Mesmo que se considerasse a nomenclatura “abono” como indevida não demonstrou o recorrente o cumprimento da lei 10.101/2001 no que diz respeito a descrição de metas ou aferição dos resultados para que se caracterizasse participação nos lucros.

A fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91. [...]

ACORDO DE 2008.

Conforme descrito pela autoridade julgadora no ano de 2008, não fez a empresa qualquer prova da existência de acordo ou convenção, inclusive não rebateu ou trouxe qualquer outra alegação, razão porque não há de ser feito qualquer reparo na referida Decisão.

Segue continuação do trecho da Decisão que apreciou os demais documentos trazidos aos autos.

‘Quanto a referidos Acordos estarem de acordo com a legislação específica, vemos no artigo 2º, §1º, da lei 10.101/2000, que as regras relativas à fixação das referidas participações dos empregados no resultado da entidade devem estar registradas clara e objetivamente no Acordo coletivo, ... inclusive os mecanismos que serão utilizados para aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo... Sem entrar no mérito quanto à clareza e/ou objetividade dos critérios fixados nos acordos, é certo que excetuado o acordo relativo ao ano de 2005 (fls. 93 a 99), nenhum outro acordo está instruído com os mecanismos e critérios que serão utilizados para as aferições pertinentes, ou seja, os acordos dos anos 2006, 2007 e 2009 juntados aos autos não satisfazem à legislação específica. E veja-se que sequer estamos questionando aqui a clareza e/ou objetividade de tais critérios. Simplesmente tais critérios não constam dos Acordos trazidos aos autos.’

QUANTO AOS ACORDOS DE 2006 A 2009
Assim, como descrito acima, a autoridade julgadora ao apreciar os referidos acordos, FL. 74 a 90 **observou que apesar de referir-se a metas que seriam estipuladas não foi anexado qualquer demonstrativo de metas e resultados.**

Note-se que neste ponto também não realizou o recorrente qualquer contestação dos termos trazidos pela autoridade julgadora, nem tampouco anexou qualquer documento novo para comprovar suas alegações, razão porque também não lhe confiro razão neste ponto. [...] (grifos nossos)

No caso vertente, a Autoridade Lançadora constatou que, para alguns segurados, **o PLR não foi calculado em conformidade com as regras estabelecidas no Acordo Coletivo, conforme registrado na Planilha a fls. 22/23. Nos casos em que o índice calculado conforme regras do acordo (TOTAL CALC) revelou diferente do índice utilizado no pagamento (TOTAL PAGO), a fiscalização considerou tal valor pago como parcela integrante do salário de contribuição, eis que paga em desacordo com os mandamentos legais.**

Reporta também o auditor notificante **não haverem sido apresentadas as avaliações individuais de julho a dezembro/2003, que possibilitassem analisar os cálculos da PLR paga em janeiro/2004.** Aduz que o aditivo foi firmado em 15 de outubro de 2003, durante o período de avaliação, alterando condições previamente estabelecidas, em desacordo com a legislação que prevê que as regras devem ser estipuladas previamente. Por estes motivos os valores da participação nos resultados, pagos na competência janeiro/2004, foram igualmente considerados como base de cálculo do salário de contribuição por terem sido pagos em desacordo com a legislação. [...]

Quanto aos pagamentos efetuados em 07/2004, referentes ao período de apuração de 01 a 06/2004, o Relatório Fiscal destacou a fls. 27/30 que **o Recorrente inicialmente apresentou relação em que constavam os empregados, seus salários, sua participação nos resultados e a respectiva porcentagem em relação à remuneração, desacompanhada da necessária demonstração de como houveram por apurados os percentuais** indicados.

Em 10/12/2009, a empresa apresentou as planilhas de avaliações do período de 01 a 12/2004. O cotejo entre as planilhas relativas ao período de 01/2004 a 06/2004 e as respectivas folhas de pagamento revelou que nestes documentos não restou consignada qualquer referência aos atrasos (de horário) dos segurados beneficiados, malgrado tal circunstância consistisse em um dos parâmetros de aferição da PLR. (grifos nossos)

No segundo caso, segundo consta do Acórdão, a verba paga para os trabalhadores e que se alegou ser PLR, muito embora entregue sob a rubrica “abono”, não estaria pautada em nenhum programa de metas ou de avaliação de resultados. Já no terceiro caso existia um programa de metas e resultados, mas, além de parcialmente modificado no curso de sua vigência, algumas de suas regras não teriam sido observadas para a distribuição da PLR.

A grande maioria dos julgados que acaba por determinar a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR por descumprimento da Lei 10.101/2000 estão relacionados à inobservância do previsto no §1º e incisos I e II do Art. 2º da Lei, que prevê a necessidade que o CCT, ACT ou Plano Próprio possuam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Há uma dificuldade das empresas para vislumbrar os limites do que é “claro” e “objetivo” para o Fisco, dada a vastidão dos conceitos.

Pelos Acórdãos acima destacados, resta clara a postura do Fisco e do CARF em concentrar esforços para determinar a incidência da Contribuição Previdenciária sob as verbas pagas a título de PLR nos casos em que há descumprimento da Lei 10.101/2000. Não é outra a atual postura do Superior Tribunal de Justiça, como se verá na sequência.

4.4 JULGADOS DO STJ

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendido pela incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR nos casos de descumprimento dos ditames da Lei 10.101/2000, como informam o primeiro³⁰, o segundo³¹ e o terceiro³² Acórdãos abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.

5. Omitido o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC. Agravo regimental improvido." (grifos nossos)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. REEXAME. SÚMULA N. 7 DO STJ. AUXÍLIOALIMENTAÇÃO. HABITUALIDADE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

1. Conforme assentado na jurisprudência desta Corte, não incide contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros e resultados das empresas, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei n. 8.212/91, à luz do art. 7º, XI, da CR/88). Precedentes.

³⁰ STJ. AgRg no REsp. 1.197.757/ES. Rel. Min. Humberto Martins. Fazenda Nacional x Florestas Rio Doce S.A.. Data de Julgamento: 28/09/2010. Data de Publicação: 13/10/2010.

³¹ STJ. REsp. 1.196.748/RJ. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Francisco Xavier Incorporação e Participações Ltda. x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 19/08/2010. Data de Publicação: 28/09/2010.

³² STJ. REsp. 856.160/PR. Rel. Min. Eliana Calmon. Milênia Agrociências S.A. x Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Data de Julgamento: 04/06/2009. Data de Publicação: 23/06/2009.

2. Descabe, nesta instância, revolver o conjunto fático-probatório dos autos para confrontar a premissa fática estabelecida pela Corte de origem. É caso, pois, de invocar as razões da Súmula n. 7 desta Corte.
3. O STJ também pacificou seu entendimento em relação ao auxílio-alimentação, que, pago in natura, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Ao revés, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da referida exação. Precedentes.
4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.
- 2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.**
- 3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.**
- 4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.**
5. Recurso especial não provido. (grifos nossos)

Como já dito neste trabalho, algumas decisões do STJ, como a terceira decisão deste tópico, entendem a redação do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 como de eficácia limitada até para a possível imunidade constitucional, ainda que não seja expressamente essa a perspectiva do STF nas decisões que menciona.

Assim como entendimento do CARF, exposto no item supra, havendo registros de distribuição de PLR sem correspondente CCT, ACT, ou Plano Próprio que preveja a distribuição, via de regra, há incidência de Contribuição Previdenciária sobre as verbas. Nesse sentido o quarto³³ julgado do STJ:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.
- 2. In casu, o Tribunal local decidiu pela incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da ausência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no**

³³ STJ. AgRg no REsp. 1.180.167/RS. Rel. Min. Luiz Fux. Companhia Província de Crédito Imobiliário x Fazenda Nacional. Data de Julgamento: 18/05/2010. Data de Publicação: 07/06/2010.

período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado,

verbis:

‘(...) Assim posta a questão, não há razão para dar tratamento diferenciado aos valores pagos a título de participação nos lucros pelas empresas que haviam implementado tal programa após a promulgação da Constituição Federal de 1988, mas antes da lei regulamentadora específica, porque desde a promulgação da Constituição essa verba já não compunha a remuneração. **A regulamentação especificada em lei apenas estabeleceu a forma como se daria a participação nos lucros, a partir de dezembro de 1994, cujo descumprimento revela a ausência de pagamento de tais verbas e autoriza a incidibilidade da contribuição previdenciária,** **quota** **patronal.**

Entretanto, provado por qualquer meio, antes da edição da norma regulamentadora, a existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados, não incide a contribuição previdenciária sobre essa verba, mesmo porque a esse raciocínio conduz a leitura do art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000. [...]

No caso concreto, a autora firmou Acordo Coletivo de Trabalho com previsão de Participação nos Resultados da Empresa (cláusula quinta), datado de 26 de fevereiro de 1999, no qual restou estipulada a destinação da importância de R\$500,00 correspondentes a participação de cada colaborador no lucro líquido apurado no balanço de 31/12/1998, a ser paga até 28 de fevereiro de 1999 (fls. 169/176).

Todavia, verifico que o período da dívida cobrada pelo INSS, no tocante especificamente à contribuição previdenciária sobre a suposta rubrica "participação nos lucros da empresa" é posterior ao previsto no acordo coletivo antes referido, incluindo somente competências posteriores a fevereiro de 1999 (fls. 54/56). Dessa forma, diante da ausência de comprovação de acordos e negociações particulares e coletivas entre a autora e seus empregados, amoldados à exigência normativa prevista inicialmente na Medida Provisória nº 794/1994 e reedições, convolada na Lei nº 10.101/2000, no período que importa ao caso concreto, 03/1999 a 08/2002, tenho que efetivamente não foi atingida a finalidade da norma constitucional, sendo devida a contribuição.'

3. Ante a insistência da agravante, impende reiterar que o Tribunal de origem decidiu pela incidência da exação, no período em questão, em decorrência da ausência de comprovação da existência de plano interno de participação nos lucros, e não, consoante alegado, de falta de prova acerca de prévio acordo coletivo, o que se deduz do trecho supratrasladado.

4. Agravo regimental desprovido. (grifos nossos)

Na linha dos julgados colacionados anteriormente, o julgado abaixo também demonstra o entendimento atual do STJ de que o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 é uma norma, no todo, de eficácia limitada, bem como que a ausência de CCT, ACT ou Plano Próprio implica em descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 e conseqüentemente em incidência da Contribuição Previdenciária. No entanto, é interessante observar que nesse caso o Acórdão³⁴ também destaca a importância

³⁴ STJ. REsp. 1.216.838/RS. Rel. Min. Castro Meira. Fazenda Nacional e Frinal S.A. Figorífico e Integração Avícola Ltda. Data de Julgamento: 06/12/2011. Data de Publicação: 19/12/2011.

da participação do sindicato da categoria profissional, sob pena de desconsideração do instrumento de negociação da PLR, conforme destaques no texto seguinte:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. [...] RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. [...] RECURSO DA CONTRIBUINTE

4. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, reconheceu que a imunidade do art. 7º, XI, da CF/88 é de eficácia limitada, pois somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional. Em outras palavras, concluiu que, até que fosse regulamentada a imunidade, nada impediria a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pela empresa a título de participação nos lucros.

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação 'regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo'.

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

7. O acórdão recorrido foi expresso em afirmar que não houve negociação coletiva entre empresa e empregados, que deixaram de cumprir as regras do art. 2º da Lei 10.101/2000. Incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros.

8. O acordo coletivo sobre participação nos lucros deve ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal. [...]

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de dois recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e por FRINAL S/A FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA LTDA. contra acórdão do TRF da 4ª Região, assim ementado: 'EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO DE PARTE DO APELO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SOLIDARIEDADE DO CONTRATANTE DOS SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI 8212/91. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO CONTRA O DEVEDOR PRINCIPAL. RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DE NOTAS FISCAIS OU FATURAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTRIBUIÇÃO SEST/SENAT.

1- Não é dado ao recorrente inovar no apelo, levantando questões não abordadas no pedido. **2 – Após o advento da CF/88, a verba recebida a título de participação nos lucros da empresa não integra o salário-de-contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica, 3 – Não tendo sido obedecidos os requisitos da Lei nº 10.101/00, em face da ausência de participação do sindicato na realização do acordo com os empregados, mostra-se correta a autuação fiscal. [...]**(grifos nossos)

Pela Lei 10.101/2000, a participação do sindicato da categoria profissional é obrigatória, como aponta os incisos I e II do Art. 2º da Lei.

Outro aspecto muito importante para a validade do ACT, CCT ou Plano Próprio, já citado neste trabalho, é a obediência à regra de periodicidade estipulada no §2º do Art. 3º da Lei 10.101/2000, como demonstra o Acórdão³⁵ abaixo:

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃOCONHECIMENTO.

1. Hipótese em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas distribuídas aos empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa.

2. O Banco distribuiu parcelas nos seguintes períodos: a) outubro e novembro de 1995, a título de participação nos lucros; e b) dezembro de 1995 a junho de 1996, como participação nos resultados.

3. As participações nos lucros e resultados das empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991, à luz do art. 7º, XI, da CF).

4. O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou critério básico para a não-incidência da contribuição previdenciária, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses.

5. Caso realizada ao arrepio da legislação federal, a distribuição de lucros e resultados submete-se à tributação. Precedentes do STJ.

6. A norma do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995), que veda a distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses, tem finalidade evidente: impedir aumento salarial disfarçado cujo intuito tenha sido afastar ilegitimamente a tributação previdenciária.

7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991. [...] (grifos nossos)

Pelo sexto julgado constante deste tópico, acima destacado, é visível que a distribuição ocorrida em menos de seis meses após a distribuição anterior, bem como a existência de mais de duas distribuições de PLR no ano determinam, na visão do STJ, a incidência da Contribuição Previdenciária.

³⁵ STJ. REsp. 496.949. Rel. Min. Herman Benjamin. Paraná Banco S.A. e Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Data de Julgamento: 25/08/2009. Data de Publicação: 31/08/2009.

Com o objetivo de sanar irregularidades entre a forma de distribuição da PLR e a Lei 10.101/2000, há quem sustente a possibilidade de se firmar um Acordo Coletivo de Trabalho retroativo com o Sindicato. Contudo esta alegação não é bem recebida na esfera administrativa e judicial, como demonstra o julgado³⁶ abaixo coletado no STJ:

A quarta e última alegação da recorrente também não merece acolhida. O acordo coletivo sobre participação nos lucros não pode ser posterior ao pagamento da verba. Nos termos do que decidiu o aresto impugnado 'a exigência de prévio ajuste para que haja distribuição, advém da necessidade de obstaculizar que os empregadores disfarcem um aumento de remuneração, sem o correspondente acréscimo da carga tributária, sob a roupagem de participação nos resultados empresariais, gerando lesão ao Fisco e aos próprios trabalhadores'. Assim, o acordo tem que ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal.

Entendemos que há um risco no CCT, no ACT ou no Plano Próprio firmado em momento posterior à distribuição, mas, também, aquele firmado em momento posterior ao início da apuração da PLR, que inclui a avaliação de metas e resultados dos trabalhadores.

Do exposto neste tópico, ou seja, também pela visão do STJ, só seria seguro afirmar que não há incidência da Contribuição Previdenciária se respeitados todos os ditames da Lei 10.101/2000, ainda que a Constituição de 1988 afirme que a PLR é verba desvinculada da remuneração e ainda que não exista uma norma de incidência para esse tipo de verba na Lei 8.212/1991.

³⁶ STJ. REsp. 1.216.838/RS. Rel. Min. Castro Meira. Fazenda Nacional e Frinal S.A. Figorífico e Integração Avícola Ltda. Data de Julgamento: 06/12/2011. Data de Publicação: 19/12/2011.

5 CONCLUSÕES

1. O instituto da Participação nos Lucros ou Resultados na legislação brasileira surgiu com a Constituição de 1946 e sofreu algumas modificações até chegar ao formato hoje consagrado no Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 e na Lei 10.101/2000, que regulamenta a distribuição da PLR.
2. No formato atual, a PLR é considerada um direito dos trabalhadores, ensejando um dever para as empresas, e uma verba desvinculada da remuneração, ou seja, uma verba para a qual, em regra, não há incidência da Contribuição Previdenciária.
3. O fato da Constituição de 1988 ter estipulado que a PLR possui natureza jurídica desvinculada da remuneração passou a ser um atrativo tanto para o empregado como para o empregador, na medida em que constitui um acréscimo patrimonial para o empregado sobre o qual não há que se recolher Contribuição Previdenciária.
4. Segundo entendimento admitido pela Receita Federal do Brasil e, em grande parte dos julgados, também pelo CARF e pelo STJ, o cumprimento integral dos requisitos da Lei 10.101/2000 é condição “sine qua non” para a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR. Esse entendimento está embasado principalmente na redação da alínea “j” do §9º do Art. 28 pela Lei 8.212/1991.
5. Dentre os principais motivos para a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR em razão de descumprimentos da Lei 10.101/2000 estão: a inexistência de previsão normativa para a distribuição, distribuição com base em previsão normativa fora de vigência, ausência de participação do sindicato profissional na elaboração da norma, descumprimento da periodicidade para distribuição e falta de clareza e objetividade das regras constantes do normativo.

6. Em que pese o entendimento majoritário das esferas administrativas e judiciais, a leitura do Art. 195, I, “a” em conjunto com o Art. 7º, XI, da Constituição de 1988 demonstra que a Lei Maior deixou a cargo do legislador ordinário instituir a Contribuição Previdenciária apenas sobre as verbas remuneratórias, como a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho.

7. A Constituição de 1988 quando tratou especificamente da PLR delegou competência ao legislador ordinário para regulamentar a distribuição da PLR (a “participação”), mas a natureza jurídica da PLR, de verba desvinculada da remuneração, restou imutável e incondicional.

8. Do exposto, é possível dizer que a Contribuição Previdenciária não incide sobre a PLR em razão de uma regra de imunidade, visto que a Constituição de 1988 cria um obstáculo impedindo a incidência quando estipula que a PLR é uma verba desvinculada da remuneração.

9. Também é aceitável vislumbrar, a partir dos ditames da Lei 8.212/1991, a não incidência em sentido estrito da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, que sobreviveria ainda que não houvesse a previsão constitucional da imunidade no Art. 7º, XI, da Constituição de 1988.

10. A PLR não se enquadra na norma de incidência da Contribuição Previdenciária da Lei 8.212/1991, pois a Contribuição Previdenciária incide sobre o chamado “salário-de-contribuição” ou sobre a “remuneração”, consoante disposição dos Arts. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991, sendo possível perceber que o termo “salário-de-contribuição” equivale ao termo “remuneração”.

11. O conteúdo atribuído aos termos “salário-de-contribuição” e “remuneração” deriva da proposição designativa de competência do Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988, que dá as bases da regra-matriz de incidência da Contribuição Previdenciária.

12. A regra-matriz de incidência da Contribuição Previdenciária do Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988 tem como critério material apenas as verbas “remuneratórias”, descritas como base de cálculo, componente do critério quantitativo, ou seja, o elemento que afirma o critério material da hipótese de incidência.

13. O §2º do Art. 22 da Lei 8.212/1991 faz referência a um rol de verbas não remuneratórias previstas no §9º do Art. 28 da mesma Lei, dentre as quais está a PLR, na alínea “j”.

14. Embora a redação final da alínea “j” do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/1991 parece condicionar a não incidência ao cumprimento dos requisitos de uma lei específica, a Lei 10.101/2000, não vislumbramos uma norma de isenção condicional no dispositivo. Neste caso, a não incidência em sentido estrito está juridicamente qualificada.

15. O §9º e respectiva alínea “j” do Art. 28 da Lei 8.212/1991 apenas iniciam replicando a imunidade do Art. 7º, XI, da Constituição de 1988. Não se pode ignorar ou negar a imunidade, espécie de incompetência estipulada pela Constituição de 1988, para que se possa albergar tão somente uma suposta isenção condicional.

16. Com a regra de imunidade, a obrigação de pagar o tributo sobre a PLR nunca surgiu para que se fale em posterior dispensa do pagamento por isenção, não é possível verificar subsunção do fato à norma, mesmo porque o legislador ordinário não tem competência para tratar de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, visto que a PLR não está dentro das hipóteses do Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988.

17. A PLR só poderia ser tributada pela Contribuição Previdenciária caso existisse competência da União para instituir a Contribuição sobre verbas de natureza não remuneratória e caso a União instituísse Lei cuja previsão para a incidência fosse de verbas de natureza não remuneratória. Não é o caso nem do Art. 195, I, “a” da Constituição de 1988 e nem dos art. 20, 22 e 28 da Lei 8.212/1991.

18. Não é possível vislumbrar no ordenamento jurídico pátrio uma norma padrão de incidência tributária, tomando em conta o Princípio da Legalidade, que tenha os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo (alíquota) relacionados ao critério quantitativo (base de cálculo) “verbas não remuneratórias” afirmando o critério material da norma de incidência da Contribuição Previdenciária.

19. A incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR também não pode constituir sanção por descumprimento da Lei 10.101/2000. Admitir tal fato seria como entender que o acessório (formatação da distribuição) se sobreporia ao principal (natureza não remuneratória da verba que é distribuída).

20. Nesse sentido, o mero descumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 não deve refletir em certeza quanto a classificação da verba como “salário-contribuição”, não podendo ser tomado por fato gerador para incidência da Contribuição Previdenciária sobre a PLR, dependendo de prova afirme a nova natureza da verba.

21. Quando muito, o descumprimento da Lei 10.101/2000 pode vir a surtir efeitos na esfera trabalhista, em ações individuais ou coletivas que visem reparar eventuais lesões aos direitos dos trabalhadores.

22. A possibilidade da incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR gera insegurança jurídica e pode configurar um desestímulo para as empresas nas negociações, ou seja, pode diminuir a quantidade prevista de PLR a ser distribuída tendo em vista que há certa autonomia para a formatação da distribuição.

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª edição revisada. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22 edição. São Paulo: Saraiva, 2010. 681p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009. 992p.

JOÃO, Paulo Sérgio. Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas. São Paulo: Dialética, 1998. 95p.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. 551p.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. 1454p.

REFERÊNCIAS JURÍDICAS

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18. set. 1946. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19. set. 1946 e 25. set. 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 jan. 1967. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20. out. 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05. out. 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5. out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17. out. 1969. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20. out. 1969, 21. out. 1969 e 30. out. 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Lei 8.212, de 24. jul. de 1991. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27. jul. 1991, 11. abr. 1996 e 14. ago. 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Lei 10.101, de 19. dez. 2000. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20. dez. 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10101.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Medida Provisória 1.982-77, de 23. nov. 2000. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24. nov. 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1982-77.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Medida Provisória 794, de 29. dez. 1994. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30. dez. 1994. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/794.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Regulamento da Previdência Social anexo ao Decreto 3.048, de 06. mai. 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 07. mai. 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Relator Ministro Menezes Direito. RE 398.284/RJ, de 23. set. 2008. *Diário da Justiça Eletrônico*, 19. dez. 2008. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570363>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 393.764/RS. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2141197>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 569.441/RS. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2572351>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Relator Ministro Francisco Falcão. REsp. 698.810/RS, de 20. abr. 2006. *Diário da Justiça Eletrônico*, 11. mai. 2006. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200401542415&pv=010000000000&tp=51>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. REsp. 865.489/RS, de 26. out. 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, 24. nov. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200600747495&pv=010000000000&tp=51>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. AgRg no REsp. 1.197.757/ES, de 28. set. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, 13. out. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=201001062909&pv=010000000000&tp=51>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. REsp. 1.196.748/RJ, de 19. ago. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, de 28. set. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=201001007033>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Relatora Ministra Eliana Calmon. REsp. 856.160/PR, de 04. jun. 2009. Diário da Justiça Eletrônico, 23. jun. 2009. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200601182238>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. AgRg no REsp. 1.180.167/RS, de 18. mai. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, 07. jun. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=201000222250>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Relator Ministro Castro Meira. REsp. 1.216.838/R, de 06. dez. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 19. Dez. 2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=201001917139>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Relator Ministro Herman Benjamin. REsp. 496.949, de 25. ago. 2009. Diário da Justiça Eletrônico, 31. ago. 2009. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200300103999>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Doutor Kleber Ferreira de Araújo. Acórdão 2401-002.138 no Processo nº 13896.003160/2008-81, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Doutor Kleber Ferreira de Araújo. Acórdão 2401-002.145 no Processo nº 13896.003157/2008-67, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Doutor Kleber Ferreira de Araújo. Acórdão 2401-002.141 no Processo nº 13896.003151/2008-90, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Doutor Kleber Ferreira de Araújo. Acórdão 2401-002.139 no Processo nº 13896.003148/2008-76, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Doutora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acórdão 2401-002.127 no Processo nº 10980.720913/2010-93, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Doutor Arlindo da Costa e Silva. Acórdão 2302-001.445 no Processo nº 19515.005979/2009-87, de 30. Nov. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Doutora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acórdão 2401-002.124 no Processo nº 10980.720311/2010-36, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Doutora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acórdão 2401-002.126 no Processo nº 10980.720912/2010-49, de 01. dez. 2011. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Último acesso em 27. mar. 2013.