

A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DAS EMPRESAS E SUA IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA

Fábio Zambitte Ibrahim¹

1. INTRODUÇÃO – UM TEMA CONHECIDO



ão seria correto tratar da participação nos lucros e resultados – PLR como um tema inédito da atual Constituição, pois já vem desde a Carta de 1946, ainda que escassamente desenvolvido. A novidade não é propriamente sua previsão normativa na Constituição, mas sim sua concretização.

O tema perpassou as Constituições de 1946, 1967 e até a Emenda de 1969, a qual, no art. 165, previa *a participação do trabalhador nos lucros da empresa e na sua gestão, ainda que em caráter excepcional*. Todavia, os efeitos práticos sempre foram pífios. Como forma de aprimorar seu propósito, a Assembleia Constituinte, já em 1987, se ocupou da questão em diversas oportunidades.

Desde a Ata de instalação da Subcomissão dos Direitos Políticos e Garantias Individuais, em 07 de abril de 1987, houve a preocupação com o tema, como maneira de melhor integrar o trabalhador junto à empresa. Da mesma forma, optou-se, desde logo, por tratar da participação não somente nos lucros, mas também nos resultados, permitindo a simplificação do procedimento e, também, o pagamento em entidades não lucra-

¹ Advogado do Escritório Luis Roberto Barroso & Associados. Doutor em Direito Público pela UERJ, Mestre em Direito Previdenciário pela PUC/SP; Professor Visitante da UERJ, Professor e Coordenador de contribuições especiais da Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (RJ), Coordenador e Professor de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

tivas, de natureza pública ou privada².

Interessante notar que, justamente em razão das empresas sem fins lucrativos ou cronicamente deficitárias, é fora criada a contribuição ao PIS/PASEP, em 1970, a qual acabou por se desnaturar e, hoje, recepcionada no art. 239 da atual Constituição como contribuição social, passou a ter a finalidade precípua de custear o seguro desemprego.

Além da inércia legislativa, durante muito tempo, o Judiciário adotou posição cética quanto ao tema, vislumbrando a participação nos resultados como mera forma de aviltamento salarial. Basta citar o antigo enunciado 251 do TST, já cancelado (*A parcela participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais*).

Com a Constituição de 1988, há, novamente, diretriz expressa afirmando que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social *a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei* (art. 7º, XI, CF/88).

Repete-se a receita mas, dessa vez, há a concretização do direito, mediante regulamentação legal, a qual, como muito frequentemente ocorre no Brasil, tem, como ponto de partida, uma medida provisória.

Apesar da importância e desenvolvimento atual do tema, há um aspecto ainda precariamente desenvolvido, que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária. De modo geral, adota-se a dispensa da tributação como mero favor legal, ignorando que a previsão constitucional, ao excluir a natureza salarial das participações nos lucros e resultados, gera uma

2

Texto

disponível

em

<<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/constituente/1%20-%20COMISS%C3%83O%20DA%20SOBERANIA%20E%20DOS%20DIREITOS%20E%20GARANTIAS%20DO%20HOMEM%20E%20DA%20MULHER.pdf>>, consulta em 10/01/2012.

imunidade.

2. A INTRIBUTABILIDADE DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A redação do art. 7º, XI da Constituição, com muita clareza, prevê, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, *a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração*. Ou seja, sem maiores esforços hermenêuticos, nota-se a peremptória vontade do constituinte em elidir a natureza salarial de tais valores, impondo, em âmbito constitucional, a já conhecida distinção entre os rendimentos do trabalho e do capital.

Apesar de o preceito prever a necessidade de lei, como se verá, isso não elide a natureza imunizante do dispositivo nem exclui sua eficácia, como amplamente reconhecido pela doutrina contemporânea e, mais recentemente, pelo STF.

O 7º, XI da constituição traz imunidade em prol das participações nos lucros e resultados, especialmente no que diz respeito à incidência previdenciária. Ao elidir a natureza salarial, há, implicitamente, o afastamento de qualquer contribuição para financiamento da previdência social.

Trata-se de imunidade, pois é norma constitucional que limita as possibilidades de imposição securitária, delineando o campo impositivo genericamente fixado na Constituição. É uma *regra negativa* de competência tributária³.

Interessante notar que, mesmo na ausência da imunidade referida, a participação nos lucros e resultados restaria excluída da base imponible da contribuição previdenciária, por tratar-se de não incidência, já que o art. 195, I da Constituição, mesmo após a EC nº 20/98, ainda prevê a tributação somente sobre

³ Sobre regras positivas e negativas de competência tributária, ver BARRETO, Aires & BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

rendimentos do trabalho, tendo o lucro ou resultado, tanto conceitual como normativamente, natureza diversa.

Naturalmente, não se ignora a possibilidade de lucros e resultados, mesmo quando pagos a empregados, sofrerem incidência de outros tributos, como imposto de renda. Essa não é a questão. O que se trata, em particular, é clara vontade da Constituição em afastar as contribuições previdenciárias, como consequência direta da ausência de natureza salarial das participações.

É, portanto, imunidade específica⁴, subjetiva e condicionada. Subjetiva pela titularidade do direito a trabalhadores empregados e avulsos; condicionada por carecer de atendimento a requisitos fixados em lei.

A maior e mais importante questão é sobre a natureza condicionada da imunidade. É certo que a lei não poderá reduzir o alcance ou mudar o sentido do preceito constitucional. Ao se demandar lei visando a consolidação de critérios para a aplicação das normas de intributabilidade das participações nos lucros e resultados, não se está, como possa parecer, condicionando o gozo do preceito constitucional aos anseios e paixões do legislador ordinário, mas somente delegando a este, em limitada margem de ação, o estabelecimento de requisitos formais da matéria.

Não irá a lei limitar ou restringir uma imunidade, mas apenas, pragmaticamente, fixar critérios adequados e necessários ao pagamento dos lucros e resultados sem aviltamento do salário ou privilégios odiosos a determinadas classes ou departamentos de uma empresa. Qualquer coisa, além disso, é inconstitucional, por restringir um preceito superior.

Outra consequência relevante do tema é o vício formal da Lei nº. 10.101/00, pois, para fixar condições mínimas para a

⁴ Sobre a distinção de imunidade geral e específica, além de sua vinculação a direitos fundamentais, ver RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 181.

exclusão de contribuições previdenciárias, deveria o legislador ter se utilizado de lei complementar, haja vista a regulamentação de limitações constitucionais ao poder de tributar ser, expressamente, matéria reservada à deliberação de maiorias qualificadas (art. 146, II da Constituição).

Em situação assemelhada, o STF, em decisão liminar, reconheceu a robusta e bem fundamentada doutrina no sentido da necessidade de lei complementar para disciplinar os critérios de usufruto de imunidades condicionadas, além, naturalmente, de explicitar o alcance restrito de tais leis, que não poderiam, sob pretexto de regulamentar a Constituição, reduzir seu alcance⁵.

Independente de eventuais críticas sobre a necessidade de lei complementar para regulamentar uma imunidade condicionada em matéria de contribuições⁶, seria aqui certamente cabível a admissão da Lei nº. 10.101/00 como *ainda constitucional*, ou seja, veículo normativo, *a priori*, com vício de inconstitucionalidade, mas preservado no ordenamento por, pragmaticamente, vislumbrar-se elevado dano com sua exclusão sem norma regulamentadora substituta⁷.

O mais importante, no momento, é reconhecer a dignidade constitucional dessa exclusão impositiva, dando-se o temperamento adequado aos preceitos legais vigentes, que devem ser interpretados dentro da vontade geral da Constituição de 1988, que não traz algumas limitações arbitrariamente estabelecidas em lei.

3. REGULAMENTAÇÃO LEGAL - LEI Nº. 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000

⁵ ADI nº. 2.028/DF, DJ 16/06/2000, Relator Min. Moreira Alves. Ver, também, o AI nº. 659.920 AgR/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 15/12/2011.

⁶ Sobre o tema, ver o meu *Curso de Direito Previdenciário*, 17ª Ed, Niterói: Impetus, pp. 113-4.

⁷ Sobre a aplicação de tal técnica, ver, entre outros, RE 147.776/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 19/05/98.

A evolução legislativa do tema não é das mais simples. A matéria, como tantas outras, foi dominada pela avalanche de medidas provisórias após a edição da Constituição de 1988, sofrendo diversas reedições e modificações, até a conversão em lei.

Inicialmente, a primeira disciplina veio com a MP nº. 794, de 29 de dezembro de 1994. Previa, no art. 1º, que a aludida medida trazia *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 Federal.*

Como, na época, a validade das medidas era de somente 30 dias, e sem limite de prorrogações, foram perpetuadas de forma continuada, e não raramente sob nova numeração. Já em janeiro de 1995, o tema foi tratado na MP nº. 860. Em fevereiro do mesmo ano, pela MP nº. 955; em abril, pela MP nº. 980; em maio, pela MP nº. 1.006; em junho, pela MP nº. 1.029. No mesmo mês, há a MP nº. 1.051. Em julho, a MP nº. 1.077; em agosto, a MP nº. 1.104; em setembro, a MP nº. 1.136; em outubro, a MP nº. 1.169; em novembro, a MP nº. 1.204; em dezembro, a MP nº. 1.239.

O ano de 1996 não foi muito diferente. Em janeiro, há a MP nº. 1.276; em fevereiro, a MP nº. 1.315; em março, a MP nº. 1.355; em abril, a MP nº. 1.397; em maio, a MP nº. 1.439, em junho, a MP nº. 1.487; em julho, mantida, agora, por diversas reedições, até novembro de 1996, com a MP nº. 1.487-25. Em dezembro, seguiu seu rumo como MP nº. 1.539.

A MP nº. 1.539 perdurou até dezembro de 1997, com a numeração 1.539-38, quando, então, foi substituída pela MP nº. 1.619-39, de dezembro de 1997. Foi adotada até junho de 1998 (MP nº. 1.619-45), sendo então superada pela MP nº. 1.698-46. Esta, por sua vez, manteve-se até novembro de 1998 (MP nº. 1.698-51), com nova edição da MP nº. 1.769-52, de dezembro de 1998.

Em junho de 1998, passou a norma a prever, além da periodicidade não inferior a um semestre, a proibição de pagamento por mais de duas parcelas, no mesmo ano civil. A MP nº. 1.769 foi republicada até junho de 1999 (MP nº. 1.769-58), quando houve a substituição pela MP nº. 1.878-59. Em dezembro do mesmo ano, surgiu a MP nº. 1.982-65, a qual, seguidamente republicada, até novembro de 2000 (MP nº. 1.982-77) e, finalmente, convertida na Lei nº. 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Interesse notar que, quando da mudança da MP nº. 1.619-45 para a MP nº. 1.698-46, em junho de 1998, a redação do art. 2º foi alterada, pois previa, inicialmente, que os critérios de pagamento somente poderiam ser estabelecidos por comissão de empregados, incluído representante do sindicato. Na redação seguinte, que perdura até hoje, com a Lei nº. 10.101/00, há a necessidade de comum acordo – empregados e empregador, e a possibilidade de comissão (agora formada por empregados e empregador, além do representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria), aliada à opção de convenção ou acordo coletivo.

Também data dessa época a necessidade, hoje também prevista na Lei nº. 10.101/00, de previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos da participação, como consta no art. 2º, § 1º. Interessante notar, também, que a MP nº. 1.698-46, ao prever a formação da comissão mista, no art. 2º, afirmava que o representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria deveria ser obtido dentre os empregados da sede da empresa. Com a MP nº. 1.698-49 passou-se a exigir que o representante fosse ainda empregado da empresa, mas não necessariamente da sede. Com a MP nº. 1.698-50, a aludida restrição foi abandonada.

Tal limitação chegou a ser avaliada pelo STF, o qual, liminarmente, suspendeu a eficácia do dispositivo, por violação ao art. 8º, III da Constituição, ao impor ao sindicato o encargo

de escolher representante dentre os empregados da empresa de cujo resultado se discute a divisão, em contrariedade à prerrogativa das entidades sindicais em defender os interesses de seus associados⁸. O mérito não chegou a ser apreciado, devido à alteração do texto, com a exclusão da restrição atacada.

O STJ já teve a oportunidade de afirmar que a ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária⁹. Todavia, cumpre notar que Lei nº. 10.101/00, no art. 2º. § 2º, exige que o instrumento de acordo seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

4. REQUISITOS DA LEGISLAÇÃO VIGENTE – OBSERVÂNCIA E LIMITES

A Lei nº. 10.101/00, apesar de curta, traz algumas previsões importantes, impondo, ainda que em linhas gerais, um rito a ser observado pelas partes, de forma a viabilizar o pagamento dos lucros e resultados de forma adequada. Caso não sejam observados tais parâmetros, a conclusão, *a priori*, será pela natureza salarial dos eventuais pagamentos, com todas as consequências trabalhistas e previdenciárias previstas em lei.

Essa, na verdade, é a maior preocupação de empresas ao fixar os critérios da participação nos lucros e resultados – PLR; evitar o eventual reconhecimento de tais verbas como remunatórias. O presente texto se ocupa, em particular, das consequências previdenciárias da questão.

Na parte previdenciária, além do reflexo direito ao art. 7º, XI da constituição, o tema é tratado no art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91, ao prever que o PLR não integrará o salário-de-

⁸ ADI MC nº. 1.861-0, Rel. Originário Min. Ilmar Galvão, Rel. para Acórdão Min. Sepúlveda Pertence.

⁹ REsp nº. 865.489/RS, Rel. Min. Luiz Fux.

contribuição desde que *paga ou creditada de acordo com lei específica*. Em razão disso, tornar-se-ia necessário atentar aos principais aspectos da legislação vigente – a Lei nº. 10.101/00.

Sem embargo, cumpre notar que, no ordenamento vigente, a Constituição possui, de modo inquestionável, supremacia normativa e axiológica sobre os demais atos emanados do Estado, haja vista sua posição nuclear na construção da República. O tema dispensa maiores considerações, haja vista sua obviedade, mas, não raramente, ainda persistem as tentativas de aplicar e interpretar a Constituição de acordo com as normas infraconstitucionais, em deturpação e violência aos dogmas jurídicos dos mais variados, de Kelsen às teorias pós-positivas e neoconstitucionalistas.

No desenvolvimento que se segue, há a preocupação em atentar aos limites de atuação legislativa, que não poderia pretender restringir um direito assegurado pela Constituição por pré-compreensões restritivas de como deveria ser um sistema de participação nos lucros e resultados. Como visto anteriormente, a exclusão de contribuições previdenciárias é dotada de *status* constitucional.

4.1. INCENTIVO À PRODUTIVIDADE

Com base nas críticas e parâmetros anteriormente estabelecidos, já se depara o aplicador da lei com uma restrição abusiva – e inconstitucional – na legislação vigente. Apesar da Constituição não necessariamente estabelecer uma finalidade ou objetivo à participação nos lucros ou resultados, a Lei nº. 10.101/00, no art. 1º, define tal direito como *instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*.

Com respeito à integração entre capital e trabalho, não há maiores questionamentos, pois o tema sempre foi desenvolvido nessa toada e a própria Assembléia Constituinte assim o tratou.

No entanto, o mesmo não se pode afirmar quanto ao incentivo à produtividade. A previsão, embora, *a priori*, sensata, é indevida, pois traz uma redução teleológica de uma previsão constitucional que, em momento algum, impõe esse viés utilitário.

É certo que as partes podem pactuar, concretamente, que um determinado PLR seja derivado da produtividade aferida individualmente ou por setor de produção, mas daí a concluir que tal condição é necessária, há exagero e inadequação na exegese do texto constitucional.

A legislação acerta ao afastar, claramente, o PLR da remuneração e, nesse sentido, é perfeitamente correta a inadequação de quaisquer sistemas de participação que tenham liame direto com o salário dos trabalhadores, por configurar – mais lógica do que normativamente – um adicional ao salário pactuado. Sem embargo, como se disse, impor a produtividade como parâmetro necessário é exagerado e incorreto, não somente pelo fato de inexistir tal previsão na Constituição, mas, também, por ser incompatível com determinadas atividades sem fins lucrativos, as quais, por natural, somente poderiam, com muita dificuldade, se submeter a avaliações de produtividade. Aliás, nunca é demais lembrar que, justamente por esse motivo, a Assembléia Constituinte optou pela expressão *participação nos lucros e resultados*, ao invés de somente *lucros*.

De toda forma, em razão de tal limitação cognitiva, tem a Administração concluído pela necessidade de requisitos detalhados e precisos para o pagamento de PLR, sob pena de enquadramento no salário-de-contribuição, com as incidências previdenciárias previstas em lei. Sem dúvida, a disciplina organizada e detalhada do PLR é necessária e de interesse geral, mas a pretensa vinculação a um ideal de produtividade impõe um viés limitador aos requisitos, impedindo critérios mais abertos, fixados em comum acordo por empregados e empregadores.

O regramento claro e preciso é instrumento de justiça e

isonomia entre os trabalhadores, os quais devem ser tratados com igual consideração e respeito, mas a necessidade de tais parâmetros serem vinculados a metas de produtividade é restrição inconstitucional. Nada impede, por exemplo, que haja critérios relacionados a outros aspectos da atividade econômica, como a redução de acidentes de trabalho.

Também, como a legislação não impede a adoção de programas segregados, poderia uma empresa, por exemplo, fixar critérios diferenciados por estabelecimento, desde que com motivação clara e parâmetros adequados¹⁰. A principal função dos requisitos prévios é evitar tratamento desigual e impedir o aviltamento dos salários. Desde que atendidas essas condições, não há impedimento legal ou mesmo constitucional.

A desconsideração, por parte do Fisco, de acordos com fundamentos variados, diversos da produtividade, além de ser contrário à previsão constitucional, ignora a ampla margem de negociação permitida entre empregados e empregadores, em uma forma de paternalismo fiscalista exagerado e sem finalidade protetiva, mas somente arrecadatória.

4.2. PROCEDIMENTO FORMAL

O art. 2º da Lei nº. 10.101/00 estabelece duas opções diversas para o procedimento de elaboração do PLR, a partir do consenso entre as partes. A primeira opção é a comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. A outra, a convenção ou acordo coletivo.

O modelo jurídico adotado para o PLR, no sentido da convenção anterior ao pagamento, não demanda a amplitude nem as formalidades das convenções de categoria profissional, no sentido tradicional na seara trabalhista, até pela impossibili-

¹⁰ Nesse sentido, ver JOÃO, Paulo Sérgio. *Participação nos Lucros ou Resultados das Empresas*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 50.

dade prática de impor um mesmo regramento para todas as empresas, que devem fixar o plano de participação de acordo com as suas especificidades¹¹.

Cada mecanismo possui aspectos favoráveis ou negativos, e não é papel do presente texto ingressar nessa temática¹². O que importa é, seja lá qual forma a forma, o conteúdo deve, necessariamente, conter, de acordo com a lei, *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*.

De forma exemplificativa, a lei prevê que poderão 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*.

Como exposto anteriormente, a Constituição, em momento algum, pretendeu restringir ou direcionar o pagamento do PLR a aspectos relativos a produtividade. Admitida a fixação exemplificativa de critérios em lei, não há maiores dificuldades em admitir-se que, desde que dotados de clareza mínima e objetividade, outros tipos de metas e objetivos podem ser estabelecidos, ainda que completamente desvinculados de atributos de eficácia, eficiência ou produtividade. Ainda que se admita a validade precária da Lei nº. 10.101/00, isso não implica acatar cegamente suas previsões.

De acordo com o art. 2º, § 3º da Lei nº. 10.101/00, não se equipara à empresa a pessoa física e a entidade sem fins lucra-

¹¹ Nesse sentido, ver ROMITA, Arion Sayão. *A Participação nos Lucros à Luz das Medidas Provisórias, Trabalho e Processo*. Revista Jurídica Trimestral, setembro, n. 06, São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 14-5.

¹² Para um aprofundamento de tais questões, ver CAMPINHO, Fábio. *Participação nos Lucros ou Resultados – Subordinação e Gestão da Subjetividade*. São Paulo, LTr, 2009.

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

A conclusão que se extrai desse preceito não é limitadora – tais pessoas poderão efetuar distribuição de lucros ou resultados (para as entidades sem fins lucrativos, obviamente, somente resultados), mas sem as amarras estabelecidas em lei, podendo, em critério internamente estabelecido, efetuar o pagamento, desde que, naturalmente, não configure remuneração. Aqui, como há maior subjetividade, a análise, para fins de incidência de contribuição previdenciária, deverá ser mais minuciosa, nada impedindo, como forma de profilaxia, que as pessoas físicas e entidades sem fins lucrativos, ao distribuir PLR, adotem os mesmos requisitos das empresas em geral.

Entendimento diverso seria, novamente, estabelecer uma redução teleológica inaceitável ao preceito constitucional, o qual, sem sombra de dúvida, prevê o PLR como direito de todo e qualquer trabalhador. Ademais, historicamente, como visto, houve a preocupação em alargar a benesse a quaisquer obreiros, do setor público ou privado, com ou sem fins lucrativos.

4.3. DISTINÇÃO DA REMUNERAÇÃO

Um aspecto naturalmente problemático do PLR é sua eventual confusão com o salário do trabalhador. Esse possui natureza contraprestacional, enquanto o PLR, não. Nesse aspecto, o caput do art. 3º, ao afirmar que a participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer

empregado, traz preceito meramente expletivo.

Da mesma forma, o art. 3º, § 2º veda, taxativamente, o pagamento 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*.

Apesar da impressão de alternatividade, os requisitos devem ser cumulativos. São duas vedações a serem atendidas – o pagamento em tempo inferior a seis meses e a repetição do PLR em mais de duas vezes por ano¹³.

Mesmo essa restrição pode sofrer temperamentos. O preceito deve ser entendido como supletivo, pois se há PLR com periodicidade menor, existe, em verdade, maior ônus do empregador em demonstrar a desvinculação, mas é até intuitivo que prazos diversos não teriam o condão de transformar o PLR em salário, especialmente pela ausência de contraprestação.

Também nunca é demais lembrar que, além da periodicidade, os requisitos de pagamento do PLR devem ser estabelecidos previamente, dentro do rito já citado, sob pena de enquadramento como remuneração. Intervalos mais longos de retribuição de PLR não têm o condão de sanar outros vícios.

Por outro lado, a restrição legal trata do *pagamento*, somente, o que não impede que, para fins de fixação dos valores a serem distribuídos, que haja avaliação, por exemplo, mensal dos atributos fixados no acordo para fins do rateio de valores. Da mesma forma, o intervalo maior de tempo é razoável, pois impede que haja, ainda que inconscientemente, uma vinculação do PLR ao salário, o que não é desejável, especialmente no aspecto previdenciário.

Caso o pagamento do PLR, por motivos variados, implique retribuição que seja, em parte, relacionada à remuneração do trabalhador, não haverá presunção absoluta de ilegalidade. É

¹³ Sem embargo, o Fisco os admite como alternativos. Sobre o tema, ver KERTZMAN, Ivan & CYRINO, Sinésio, *Salário-de-Contribuição – A Base de Cálculo Previdenciária das Empresas e Segurados*. Salvador: Jus Podium, 2007, pp. 128-9.

certo que o PLR não é salário e, portanto, não deve funcionar como contraprestação pelo serviço realizado, mas é compreensível, desde que fundamentado adequadamente, que em razão da lógica produtiva interna, um empregado que tenha salário mais elevado contribua de forma mais decisiva para um melhor resultado da empresa e, portanto, tenha uma participação mais elevada.

No máximo, em casos como esse, haverá um ônus maior para empresa, ao demonstrar a desvinculação salarial, com requisitos precisos de avaliação, mas sem, necessariamente, impedir qualquer tipo de prova adequada da natureza não remuneratória dos valores.

5. POSIÇÃO DO FISCO

Em geral, a Secretaria de Receita Federal do Brasil, ao avaliar a consistência do PLR, demanda, com rigor, a observância dos requisitos legais. Em especial, a existência dos procedimentos pré-estabelecidos em comissão, convenção ou acordo coletivo.

A conduta é, em grande parte, adequada e correta, pois, como é sabido, a principal forma de evasão fiscal em matéria previdenciária é a tentativa, das mais variadas formas, de camuflar verbas salariais como dotadas de outra natureza, não integrante do salário-de-contribuição.

No entanto, um equívoco frequentemente cometido pela Administração, mesmo em grau de recurso administrativo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, é condicionar a imunidade da participação nos lucros e resultados a critérios unicamente legais, como se o preceito constitucional do art. 7º, XI da Constituição fosse desprovido de qualquer validade.

Não raro, o Fisco se utiliza de premissas ultrapassadas sobre a validade da norma constitucional, como que condicio-

nada à publicação de lei regulamentadora, especialmente por precedente do STF nesse sentido¹⁴. Daí, a Administração editou o Parecer CJ/MPAS nº. 547, de 03 de maio de 1996, no mesmo sentido, o qual, por sua vez, é até hoje fundamento de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como, por exemplo, o Acórdão nº. 205-00.857.

Felizmente, o STF, nos últimos anos, tem assegurado, em precedentes variados, a máxima efetividade das normas constitucionais e, acredito, mediante nova apreciação do tema, a provável solução seria em sentido diverso. Sem embargo, o rigor do Fisco permanece.

Por meio de diversas consultas internas, a Receita Federal do Brasil, de modo geral, entende que o pagamento deve possuir regras claras, com base na premissa de que o pagamento visa estimular a produtividade dos empregados¹⁵.

Também, em precedentes do CARF, há uma tendência em não se admitir pagamentos de PLR que sejam fixados de forma proporcional à remuneração atual do obreiro, o que poderia camuflar uma verba salarial. Nesse sentido, há o Acórdão nº. 205-00.867, de 05 de agosto de 2008, ao prever que “(...) *a parcela foi paga considerando um percentual de 76% sobre o salário básico (fl. 146). Houve, sem dúvida, uma vinculação ao salário do trabalhador. Para ser considerada participação nos resultados, o trabalhador tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e não apenas à execução de sua atividade laboral, pois este último terá, obviamente, natureza salarial*”.

Os precedentes do CARF são também fortemente baseados em pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social (competente para tais temas antes da unificação do Fisco federal, em 2007), em especial o Parecer CJ/MPAS nº. 1.244/98, que estabelece, como requisitos para que tais va-

¹⁴ O precedente é apresentado no item seguinte.

¹⁵ Cf. KERTZMAN, Ivan & CYRINO, Sinésio. *Op. cit.*, p. 129.

lores não integrem o salário-de-contribuição (itens 6 e 7): *a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão por estes escolhidas, integrada, ainda, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; o instrumento do acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores; 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 e, por fim, que a observância desses requisitos, quanto a negociação, arquivamento e pagamento semestral, é indispensável para a caracterização da parcela denominada participação nos lucros ou resultados.*

Como já dito exaustivamente, a lei deve ser interpretada de acordo com a Constituição, e não o contrário. A regra do art. 7º, XI, ao prever o afastamento do PLR frente ao salário, traz, como consequência direta, uma imunidade, a qual, como já pacificado pelo STF, não poderia ser restringida por norma infraconstitucional.

Pelo que se nota, há uma recorrência, na esfera administrativa, em utilizar-se da classificação de eficácia das normas em contida, limitada e plena, a qual teve relevante e revolucionário papel em sua época, mas não corresponde ao estado atual da dogmática e da visão dominante do STF, que tem admitido a eficácia normativa do texto constitucional de maneira mais abrangente, tanto em suas normas como em seus princípios¹⁶.

Em segundo lugar, há um vício elementar – embora muito comum – de buscar a interpretação da Constituição com base em leis regulamentadoras, quando, por óbvio, o correto é o inverso¹⁷. A aplicabilidade da norma de incompetência tributá-

¹⁶ Sobre o tema, ver BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009 e SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio: Lumen Juris, 2004.

¹⁷ Apesar da dicção cristalina do art. 7º, XI da Constituição, não raro a Administração, mesmo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com base em parece-

ria sobre participação nos lucros e resultados deve, necessariamente, ser avaliada a partir do texto constitucional, com amparo na previsão infraconstitucional, mas tendo-se em mente seu papel marginal, pois o mandamento originário é que deve preponderar, em conjunto com os demais preceitos da Carta de 1988.

6. O TEMA NO STF

O debate sobre a incidência de contribuição previdenciária em tais verbas foi objeto de análise no STF, no RE 398-284/RJ, Rel. Min. Menezes Direito, julgado em 23/09/2008. Em especial, discutia-se a possibilidade ou não de incidência de contribuição sobre participações pagas antes da regulamentação infraconstitucional.

A posição da Corte, tomada por maioria, acabou por ratificar a tese do Fisco, no sentido da incidência de contribuição. Entendeu-se possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo constitucional.

Em verdade, a contribuição em períodos anteriores, *data venia*, é equivocada. O fato de inexistir regras balizadoras do exercício do direito não impede a incidência da norma constitucional que prevê a intributabilidade de tais valores.

Mesmo que assim não fosse, a incidência seria vedada, pois tanto a Constituição, no art. 195, I, “a”, como o art. 28 da Lei nº. 8.212/91, de forma transparente, expõem a incidência de contribuição sobre valores pagos, direta ou indiretamente, a título de contraprestação pelo serviço realizado ou pelo tempo à disposição. Se há pagamento de parcelas desvinculadas, faticamente, do trabalho realizado, a conclusão necessária é tratar-se de uma não-incidência, pura e simples, sem maiores questi-

res diversos, afirma que tal preceito não teria aplicabilidade sem lei regulamentadora. Por exemplo, ver Acórdão do CARF nº. 206-01-027.

onamentos.

O ponto é relevante e merece destaque. A contribuição previdenciária, em qualquer hipótese, somente incidirá sobre valores decorrentes do trabalho, *ex vi* do art. 195, I, “a” da Constituição. Quaisquer outras parcelas, desde que comprovadamente desprovidas de natureza contraprestacional, são de pronto excluídas, por ausência de amparo constitucional e mesmo legal.

É certo que, não raramente, empresas tentam utilizar-se do preceito como forma de camuflar verbas remuneratórias, em flagrante evasão fiscal, mas, ao revés, admitir que todo e qualquer pagamento de participação nos lucros e resultados tenha incidência para fins previdenciários, sem maiores reflexões, foi um grave equívoco que contrariou tanto a Constituição como a própria lei de regência do custeio previdenciário.

Houve, no mesmo precedente, debates sobre a avaliação parcial do art. 7º, XI da CF/88, dando possível eficácia plena à primeira parte, que trata do pagamento das participações desvinculadas da remuneração, enquanto a necessidade de lei regulamentadora seria do tema mais controvertido, que é a gestão cooperativa entre empregados e empregadores. A temática foi abordada pelo Min. Carlos Ayres Britto, mas sem uma conclusão explícita da Corte sobre esse tópico em particular.

7. CONCLUSÃO

Em linhas gerais, pode-se concluir que a imunidade previdenciária frente à participação nos lucros e resultados é, ainda, gravemente restringida, seja por parâmetros legais limitadores e, portanto, inconstitucionais, seja pela adoção de preceitos dogmáticos superados, como a concepção do art. 7º, XI da Constituição com eficácia condicionada à lei regulamentadora.

Por certo, qualquer programa de participação nos lucros, tanto normativamente como logicamente, deve funcionar como

instrumento de integração entre capital e trabalho; demandará negociação entre as partes, com fixação de regras claras e objetivas. Tais aspectos são facilmente extraíveis da Constituição, fundada na virtude soberana da isonomia, mas não há, mesmo remotamente, a menor perspectiva de restringir os programas vigentes e aqueles ainda a serem criados a formas de incentivo à produtividade. Qualquer demanda estatal nesse sentido é inconstitucional, por impor uma redução teleológica no preceito constitucional imunizador.

Adicionalmente, é importante lembrar que o salário-de-contribuição, como base impositiva previdenciária, sempre foi correlacionado a verbas exclusivamente remuneratórias por motivos óbvios – a finalidade dos benefícios previdenciários, em regra, é a substituição da remuneração do segurado quando esse, por motivos variados, não mais possa obtê-la e, daí, a incidência somente sobre verbas salariais, já que são esses os valores a serem pagos no futuro¹⁸.

As participações nos lucros ou resultados, como pagamentos eventuais que são, desvinculados de qualquer contraprestação direta do obreiro, não compõem a meta substituidora dos benefícios previdência social, o que, então, justifica logicamente sua exclusão da base-de-cálculo previdenciária. Qualquer conclusão diversa é inadequada tanto do ponto de vista normativo como protetivo.

Ainda que não houvesse imunidade, as participações nos lucros ou resultados, quando verdadeiramente desvinculadas da remuneração, configurariam uma não-incidência, o que nos mostra, de forma definitiva, que tais valores devem ter a contribuição previdenciária afastada.

¹⁸ Cf. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *O Salário-de-Contribuição na Lei Básica da Previdência Social*. São Paulo: LTr, 1993.

