



**Centro Universitário do Distrito Federal – UDF  
Coordenação do Curso de Direito**

**MAGNA MEIRE DE OLIVEIRA SILVA**

**POSICIONAMENTO DO CARF ACERCA DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

**Brasília  
2015**

**MAGNA MEIRE DE OLIVEIRA SILVA**

**POSICIONAMENTO DO CARF ACERCA DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado à Coordenação do Curso de  
Direito do Centro Universitário do Distrito  
Federal - UDF, como requisito parcial para  
obtenção do grau de bacharel em Direito.  
Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Anelise Acacia Lima  
Muniz

**Brasília  
2015**

Reprodução parcial permitida desde que citada a fonte.

---

SILVA, Magna Meire de Oliveira.

Posicionamento do CARF Acerca da Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados / Magna Meire de Oliveira Silva - Brasília, 2015.

70 f.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação de Direito do Centro Universitário do Distrito Federal - UDF, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientadora: Anelise Acácia Lima Muniz.

1. Direito Tributário. I. Posicionamento do CARF Acerca da Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados.

CDU 34:336.2

---

**MAGNA MEIRE DE OLIVEIRA SILVA**

**POSICIONAMENTO DO CARF ACERCA DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito do Centro Universitário do Distrito Federal - UDF, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito. Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Anelise Acacia Lima Muniz

Brasília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

Banca Examinadora

---

**ANELISE ACACIA LIMA MUNIZ**  
Prof<sup>a</sup>. Especialista  
Centro Universitário do Distrito Federal - UDF

---

**ELEONORA MOSQUEIRA MEDEIROS SARAIVA**  
Prof<sup>a</sup>. Mestre  
Centro Universitário do Distrito Federal - UDF

---

**JOÃO GUILHERME DE LIMA ASSAFIM**  
Prof<sup>o</sup>. Mestre  
Centro Universitário do Distrito Federal - UDF

NOTA: \_\_\_\_\_

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, Autor de meu destino, Meu guia, socorro presente na hora da angústia.

À minha mãe, meus filhos, meu esposo, meus irmãos, que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Como já dizia Camelo: “É preciso força pra sonhar e perceber que a estrada vai além do que se vê”. Hoje, vivo uma realidade que parece um sonho, mas foi preciso muito esforço, determinação, paciência e perseverança para chegar até aqui, mesmo sabendo que ainda não cheguei ao fim da estrada, mas há ainda uma longa jornada pela frente. Eu jamais chegaria até aqui sozinha. Minha eterna gratidão a todos aqueles que colaboraram para que este sonho pudesse ser concretizado.

Grata a Deus pelo dom da vida, pelo seu amor infinito, sem Ele nada sou. Mesmo sem merecer, Deus tem me presenteado todos os dias, Ele é o maior mestre que alguém pode conhecer.

Agradeço aos meus pais, em especial à minha mãe, Terezinha. Seu cuidado e dedicação foi que deram em alguns momentos, a esperança para seguir. Obrigada por cada incentivo e orientação, pelas orações em meu favor, pela preocupação para que estivesse sempre andando pelo caminho correto. Obrigada por estar ao meu lado sempre! Obrigada por tantas noites de sono tardio à minha espera, pelo cuidado com meus filhos, pelo apoio afetivo e material em todos esses longos anos. Porque a senhora sempre me apoiou para que eu não desistisse de caminhar, ainda que em passos lentos, é preciso caminhar para chegar a algum lugar. Te amo, minha rainha!

Aos meus filhos, Marcos Henrique e Isabel Carolinne, que apesar da pouca idade, muito compreenderam minha ausência, e por serem meus maiores motivadores. Se muitas vezes pensei em não continuar, foram vocês, seus beijos carinhosos ao acordar ou suas alegrias ao ver minha chegada que me deram forças para enfrentar o dia e continuar o dia seguinte. Obrigada amores da minha vida por existirem, por estarem ao meu lado, por iluminarem todos os meus dias por mais cinzento que eles estejam. A presença de vocês em minha vida significa segurança e a certeza de que não estou sozinha nessa caminhada.

Ao meu esposo, George Hilton, por todo amor, carinho e paciência que tem me dedicado, estando sempre ao meu lado, apesar das distâncias, seu apoio foi muito importante para a conclusão desta etapa. Obrigada por tudo e para sempre!

Aos meus irmãos, Márcia e Marcos, pelo incentivo! Obrigada pelas suas orações e pelas palavras de ânimo. Muito obrigada meus queridos irmãos por todo amor e carinho, eu amo vocês! Vocês são essenciais em minha vida!

Aos meus cunhados, Gilson e Selma, pela força e motivação!

À professora Anelise Muniz, que, com muita paciência e atenção, dedicou do seu tempo para me orientar neste trabalho, além disso, tanto tem me inspirado para que eu me torne uma profissional melhor a cada dia. Estimada Professora, seus ensinamentos têm ultrapassado os limites do profissional: conduta, caráter e exemplo. Não tenho palavras para descrever a minha gratidão!

Agradeço ao ilustre mestre que encontrei ao longo do caminho, José Augusto Pinto Lyra, que com firmeza e a mais alta dedicação me fez ver o mundo, os homens, e as leis, e ainda, me fez conhecer dos meus Direitos e Deveres, a fim de exercer plenamente minha cidadania e a justiça entre meus pares.

A todos aqui citados e a aqueles aos quais os nomes não aparecem, mas que sabem que fizeram parte desse processo e que muito me ajudaram nessa caminhada o meu muito obrigada!. Não tenho e nunca terei como agradecer-los como merecem. Apenas digo que essa conquista é tanto minha quanto de vocês.

*“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”*

**Charles Chaplin**



## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a busca do conhecimento e esclarecimento quanto à incidência ou não de tributos sobre a PLR, de modo a garantir a segurança jurídica do contribuinte. A relevância do tema pode ser observada em meio à atividade desenvolvida no meio jurídico com a aplicação das normas atinentes ao tema em análise, os seus efeitos para o empregador, tanto sobre a isenção de tributos quanto para incentivo ao empregado. Assim, o trabalho contribuirá para a consolidação e esclarecimento de teses que usualmente são aplicadas perante julgamento em processos administrativos fiscais. O trabalho acrescentará a orientação devida aos interessados, bem como explicitará jurisprudência no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e nos Tribunais Superiores. A questão principal é: de que forma deve ser a incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros ou resultados? A resposta se encontra no decorrer desse trabalho.

**Palavras-Chave:** PLR. Incidência. Controvérsias. CARF. Tribunais Superiores.

## **ABSTRACT**

The present study aimed at the pursuit of knowledge and enlightenment as to the incidence or no taxes on profit sharing, to ensure legal certainty for taxpayers. The relevance can be observed through the activity developed in the legal environment with the application of rules relating to the topic under analysis, its effects on the employer, either on the tax exemption as incentive to the employee. Thus, the study will contribute to the consolidation and clarification of theses that are usually applied before tax trial in administrative proceedings. The work will add the proper guidance to interested parties, and will explain in case the Board of Tax Appeals (CARF), and the Superior Courts. The main question is how should be the incidence of social security contributions on participation in profits or results?. The answer lies in the course of this work.

**Key-words:** PLR. Incidence. Controversy. CARF. Superior Courts.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA PLR</b> .....	<b>15</b>
1.1. O Conceito e o Histórico da Participação nos Lucros ou Resultados.....	15
1.2. PLR na Constituição Federal.....	16
1.3. Participação nos Lucros ou Resultados na Lei de Custeio da Seguridade Social nº 8.212/91 .....	18
1.4. Histórico da Regulamentação da PLR pela Lei nº. 10.101/2000.....	19
1.5 . Dos conceitos: Salário/Trabalhador .....	19
1.5 .1. Conceito de Salário .....	19
1.5.2. Conceito de Trabalhador/Empregado .....	20
1.6. Requisitos da PLR.....	21
1.7. Características da PLR.....	22
<b>2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA</b> .....	<b>234</b>
2.1. A Seguridade Social .....	24
2.2. Fontes de Custeio .....	24
2.3. Conceito de Tributo .....	28
2.4. Espécies Tributárias .....	29
2.4.1. Impostos.....	29
2.4.2. Taxas.....	29
2.4.3. Contribuições de Melhoria.....	30
2.4.4. Empréstimo Compulsório .....	31
2.4.5. Contribuições .....	32
2.4.6. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública .....	34
2.4.7. Contribuintes da Seguridade Social .....	35
2.5. Segurados da Previdência Social.....	36
2.6. Empresa e Entidades Equiparadas .....	37
2.7. Salário de Contribuição .....	39
<b>3. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A PLR</b> .....	<b>41</b>
3.1 CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....	41
3.1.1. Criação do CARF .....	41
3.1.2 Finalidade e Estrutura do CARF.....	42
3.2. A Participação dos Lucros ou Resultados na concepção do CARF; STF; STJ e	

TST. ....	44
3.2.1 Entendimento do CARF.....	44
3.2.2 Entendimento do STF e STJ. ....	45
3.2.3 Entendimento do TST.....	46
3.3. PLR a luz da jurisprudência do CARF e as divergências com os Tribunais Superiores .....	46
3.3.1. Do Pagamento parcela do PLR.....	46
3.3.2 Ausência de arquivamento do acordo de PLR perante o sindicato .....	52
3.3.3 Acordos firmados posteriormente ao período de aferição das metas .....	54
3.4 Matérias controvertidas sobre a incidência de tributo PLR no CARF.....	56
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>62</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de estudar a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), com relação à incidência de Contribuição Social Previdenciária e os casos específicos de isenção, sob o enfoque constitucional, diante do exposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que dispõe sobre os direitos fundamentais do trabalhador no sentido de que a participação nos lucros ou resultados é desvinculada da remuneração. Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado e, por consequência, gera dúvidas sobre a incidência de contribuição social previdenciária.

Para melhor compreensão do tema, necessário se faz especificar o direito do trabalhador na Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa, demonstrando a forma com que o Judiciário vem se posicionando quanto à isenção de contribuição sobre a PLR. Importante discorrer sobre as decisões e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância do Fisco, quanto à correta aplicação da lei que regulamente a PLR, ou seja, Lei nº. 10.101/00.

A não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância da legislação especial. E, uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento, pagas pelo empregador aos seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Contudo, persistem dúvidas no contencioso administrativo e no Judiciário quanto à aplicação das regras sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR. Várias são as questões controversas sobre o tema em questão. Destacam-se algumas das divergências persistentes entre o CARF e o Judiciário: pagamento parcelado da PLR; (ii) acordos firmados posteriormente ao período de aferição das metas; (ii) ausência de arquivamento do acordo de PLR perante o sindicato. Além das divergências existentes no próprio CARF.

Neste contexto, o tema da pesquisa terá o objetivo de discorrer sobre as divergências quanto à aplicação da Lei nº. 10.101/00. O artigo 7º, inciso XI, da Constituição, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma dessa participação. Assim, as parcelas

relativas à participação nos lucros posteriores à edição da medida Provisória n. 794/94, devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº. 8.212/91 condiciona a exclusão de tais valores do salário-de-contribuição à observância da legislação de regência.

Em relação aos aspectos metodológicos, as hipóteses são investigadas através de pesquisa bibliográfica e pesquisa junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No que tange à tipologia da pesquisa, esta é, segundo a utilização dos resultados, pura, visto ser realizada apenas com o intuito de ampliar os conhecimentos. Segundo a abordagem, é qualitativa, com a apreciação da realidade no que concerne ao tema no Tribunal Administrativo e no Judiciário. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, descrevendo, explicando, classificando e esclarecendo o problema apresentado.

No primeiro capítulo, busco realizar uma abordagem acerca dos conceitos sobre a participação nos lucros ou resultados, salário e trabalhador/empregado. Em seguida, apresento os requisitos e as características da PLR, dando ênfase à previsão constitucional, a lei regulamentadora da PLR, Lei nº. 10.101/2000, e as previsões constantes na lei de Custeio da Seguridade Social, Lei 8.212/1991.

No segundo capítulo, exponho acerca da Seguridade Social na previsão constitucional, e das fontes custeios da Seguridade Social. O conceito de tributo, dando ênfase às espécies tributárias, assim como, uma análise sobre as contribuições sociais previdenciárias, sem deixar de lado o conceito e demais aspectos importantes relativos aos segurados da Previdência Social, e por fim, a definição de salário de contribuição.

No terceiro capítulo, abordo sobre a criação, finalidade e estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, assim como por uma análise jurisprudencial sobre as controvérsias existentes quanto à incidência de contribuição social sobre a participação nos lucros ou resultados, junto ao Conselho Administrativo e os Tribunais Superiores.

Ao final, exponho as conclusões deste estudo, refletindo, sobre as divergências existentes nas decisões dos tribunais julgadores no tocante à forma de incidência de contribuições sociais sobre a PLR.

## 1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA PLR.

### 1.1. O Conceito e o Histórico da Participação nos Lucros ou Resultados.

Para que se possa enfrentar o tema de forma adequada, é imprescindível que façamos uma breve análise sobre o conceito de PLR. A distribuição de lucros, por certo, não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura que 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.

A PLR tem origens remotas, provém de antes da Revolução Industrial e no Brasil, trata-se de estatuto recente, que apenas teve seu aspecto atual moldada pela Constituição Federal de 1988, tendo sido regulamentado por normatividade infraconstitucional apenas no ano 2000. Anteriormente, a edição desse marco regulatório (CF/1988 e Lei 10.101/2000) <sup>1</sup>, sobre a PLR, incidiam encargos que tornavam sua implementação pelas empresas extremamente onerosa. <sup>2</sup>

Ela funciona como um bônus, que é ofertado pelo empregador e negociado com uma comissão de trabalhadores da empresa de acordo com o resultado (LUCRO) da empresa que este trabalha. Mais que um direito social, a Participação nos Lucros e Resultados é um importante instrumento para propiciar o aumento da produtividade empresarial e a satisfação dos trabalhadores. Trata-se de pagamento de natureza não salarial, condicionado a celebração de acordo, entre patrões e empregados com a participação do sindicato de classe, prevendo regras claras acerca de sua implementação. <sup>3</sup>

O pagamento da PLR é acertado também em acordo coletivo, e pode ocorrer de algumas maneiras, por exemplo, com a divisão em partes iguais para todos os trabalhadores independentemente do cargo ou com o pagamento conforme a remuneração e o cargo de cada empregado. E ainda, com o pagamento de uma

---

<sup>1</sup>[http://www.granadeiro.adv.br/template/template\\_clipping.php?Id=7798](http://www.granadeiro.adv.br/template/template_clipping.php?Id=7798). Acesso em 03/02/2015. BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

<sup>2</sup>Implantação de PLR. <http://www.portaltributario.com.br/> Acesso em 02/03/2015.

<sup>3</sup>Bonificações e Despesas Indiretas (BDI): Calculo Segundo o TCU. <http://www.portaltributario.com.br/>. Acesso em 02/03/2015.

parte igual para todos os trabalhadores e outra parcela proporcional ao salário e cargo. “Essa verba, de natureza não salarial, é calculada sobre os lucros e/ou resultados da empresa. Geralmente, são estipuladas metas que, quando atingidas, servem como base de cálculo. Quem decide é a diretoria das empresas juntamente com representantes dos funcionários e com o Sindicato que deverá homologar acordo se não houver nada estipulado em convenção coletiva”, enfatiza o advogado Eduardo Carvalho, especialista em relações do trabalho do Ricardo Trotta Sociedade de Advogados.<sup>4</sup>

## 1.2. PLR na Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988, no inciso XI, do artigo 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados da empresa, enfatizando a sua desvinculação da remuneração, nos termos da Lei. Eis o teor do dispositivo constitucional:

“**Art. 7º.** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social:

**XI** - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.”<sup>5</sup>

Como é cediça, a contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada está baseada na folha de salários e em demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. A base jurídica originária para a incidência do tributo está na Constituição Federal:

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

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

a 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.”<sup>6</sup>

<sup>4</sup>[http://anailtonmusk90.blogspot.com.br/2012\\_12\\_04\\_archive.html](http://anailtonmusk90.blogspot.com.br/2012_12_04_archive.html). Acessado em 02/03/2015.

<sup>5</sup>Constituição da República Federativa do Brasil multiacessível. Acessado em 02/03/2015.

<sup>6</sup>Idem.



A remuneração percebida em razão do trabalho prestado pelo trabalhador será a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É imperioso que haja um perfeito enquadramento dos valores que se pretende lançar em salário para, em seguida, concluir sobre a incidência ou não, do tributo na hipótese de premiação de empregados, em virtude do implemento de programas de marketing de incentivo.

A respeito do modo como devem ser interpretados os dispositivos constitucionais, o Supremo Tribunal Federal – STF firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas de forma restritiva e em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

A lição doutrinária de Arnaldo Sussekind:

“A participação nos lucros da empresa constitui método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado, e também, na doutrina brasileira, prevalece a teoria que conceitua como prestação aleatória de natureza salarial; mas, em face do estatuído pelo art. 7º, XI da nova Constituição, essa participação não mais constitui salário no sistema legal Brasileiro.”<sup>7</sup>

A Constituição Federal, conforme Adalberto Martins e Hélio Augusto Pedrosa Cavalcanti:

“Não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse desvinculada da remuneração do empregado, e ainda acrescentou o termo resultado, passando assim a participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.”<sup>8</sup>

O Legislador constitucional, a fim de incentivar a aplicação do direito apresentado no artigo 7º claramente desvinculou a participação nos lucros ou resultados – PLR - da remuneração do trabalhador, haja vista que esta última sofre tributação, conforme Kiyoshi Harada desenvolve seus entendimentos:

“Ora, se a PLR está excluída do conceito de remuneração, por determinação constitucional, resta claro que a contribuição social que

---

<sup>7</sup>SUSSEKIND, Arnaldo. Instituições de Direito do Trabalho. 17. Editora São Paulo: LTr, s.d. I, p. 458-459.

<sup>8</sup>MARTINS, Adalberto; CAVALVANTE, Hélio Augusto Pedrosa. Elementos de Direito Individual do Trabalho. Ed. Porto Alegre: Síntese, 2000. P. 85.

trata o art. 195, I da CF incidente sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício não poderá levar em conta aquela PLR na definição do seu fato gerador e, por conseguinte, não poderá integrar a base de cálculo daquela contribuição social. Assim sendo, nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados percebida pelo empregado.”<sup>9</sup>

O texto constitucional trouxe entendimento que a distribuição de lucros ou resultados não se confunde à verba remuneratória, não podendo, assim, ser utilizada como base tributável.

### **1.3. Participação nos Lucros ou Resultados na Lei de Custeio da Seguridade Social nº 8.212/91.**

A Lei de Custeio da Seguridade Social, em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

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

(...)

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

(...)

**j)** “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.”<sup>10</sup>

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.

A discussão em torno da tributação da PLR não se cinge em infirmar se esta seria ou não vinculada à remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim, em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa aos seus empregados

---

<sup>9</sup>HARADA, Kiyoshi. DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO: Contém Comentários à LC Nº 147/2014. 24ª edição (2015).

<sup>10</sup>BRASIL. Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)> acesso em: 18/03/2015.

ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

#### **1.4. Histórico da Regulamentação da PLR pela Lei nº. 10.101/2000.**

A primeira regulamentação foi a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, com sucessivas reedições num total de 77, até o surgimento da Lei nº. 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A não incidência da contribuição social previdenciária ficou adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância da legislação especial, *in casu*, Lei nº. 10.101/2000. E, uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador aos seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos, dispostos no artigo 2º, da Lei nº. 10.101/2000:

“**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.”<sup>11</sup>

#### **1.5. Dos conceitos: Salário/Trabalhador.**

##### **1.5.1. Conceito de Salário.**

O salário, antes de qualquer coisa, é um direito social do trabalhador previsto constitucionalmente no artigo 7º, inciso IV. Trata-se, na verdade, da contraprestação do trabalho profissional.<sup>12</sup>

Em análise, sob o enfoque sociológico acerca do salário, Amauri Mascaro Nascimento discorre, *in verbis*:

---

<sup>11</sup>BRASIL. Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)> acesso em: 18/03/2015.

<sup>12</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

“Ter um salário para prover às necessidades mínimas de subsistência é uma questão de dignidade do ser humano. O salário vital é um direito fundamental porque corresponde a uma renda mínima. Tendência, essa, necessária para que numa sociedade justa as pessoas desfavorecidas tenham um mínimo necessário que permita fazer frente aos gastos indispensáveis para a sua manutenção e da sua família. A ideia do salário mínimo tem por escopo o mesmo fim. Os estudos sobre o tema são desenvolvidos principalmente pela doutrina social da Igreja Católica, com a tese do justo salário, e pelo marxismo, com a tese da mais-valia.”<sup>13</sup>

Ao definir salário, José Godinho Delgado afirma que *“salário é o conjunto de parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em função do contrato de trabalho”*.<sup>14</sup>

Tem-se, dessa forma, que o salário é a retribuição oferecida pelo empregador ao empregado em virtude da natureza empregatícia do vínculo que lhes une. Há, ainda, algumas definições impróprias de salário. São assim chamadas porque não guardam relação alguma com a contraprestação paga ao empregado diretamente pelo empregador em função da relação empregatícia. São elas: salário-de-contribuição, salário de benefício, salário-maternidade, salário-família.

O salário de contribuição se mostra importante no presente estudo em razão da análise da incidência das contribuições sociais sobre a participação nos lucros ou resultados. Assim, é relevante conceituá-lo. O salário de contribuição, portanto, corresponde ao parâmetro de remuneração da pessoa filiada à Previdência Social sobre o qual incidirá a alíquota correspondente ao recolhimento previdenciário. De sua vez, o salário de benefício traduz o parâmetro da prestação previdenciária paga pela Previdência Social ao segurado.

### **1.5.2. Conceito de Trabalhador/Empregado.**

Para compreender o conceito de trabalhador, deve-se antes analisar o que vem a ser relação de trabalho, posto que o trabalhador seja sujeito dessa relação. Sendo assim, relação de trabalho é, conforme a melhor doutrina, o gênero das quais são espécies diversas formas de prestação de trabalho humano,

---

<sup>13</sup>NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho. 26. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 812.

<sup>14</sup>DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 11. ed. São Paulo, SP: LTr, 2012. p. 707.

contratual ou não, remunerado ou não. Trabalhador, portanto, é aquele que figura em qualquer relação de prestação do trabalho humano.

O conceito de empregado, no entanto, é diferente. O artigo 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas considera que empregado é *“toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”*<sup>15</sup> A partir da análise preliminar da previsão legal, é possível identificar que são necessários alguns requisitos para verificar se determinada pessoa é ou não empregador.

Os requisitos são os seguintes: a) pessoa física ou personalidade b) permanência ou que o serviço seja de natureza não eventual; c) dependência ou subordinação; e d) salário ou contraprestação. Os aludidos pressupostos configuram-se notas distintivas para identificar o empregador no mundo jurídico, de modo que, inexistindo apenas um desses requisitos não haverá empregado, menos ainda, relação de emprego.

José Godinho Delgado define a figura do empregado da seguinte forma:

“Empregado é toda pessoa natural que contrate, tácita ou expressamente, a prestação de seus serviços a um tomados, a este efetuados com personalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.”<sup>16</sup>

A seu turno, Amauri Mascaro Nascimento conceitua empregador como sendo *“a pessoa física que com personalidade e ânimo de emprego trabalha subordinadamente e de modo não eventual para outrem, de quem recebe salário”*.<sup>17</sup>

## 1.6. Requisitos da PLR.

A participação nos lucros ou resultados é uma das formas de participação do empregado na empresa. Está prevista no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal como direito do empregado, nos seguintes termos:

**“Art. 7º.** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de

---

<sup>15</sup>BRASIL. Decreto-Lei 5.452 de 1º de maio de 1943. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm)>. Acesso em 18 de mar de 2013.

<sup>16</sup>DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 11. ed. São Paulo, SP: LTr, 2012. p. 352.

<sup>17</sup>NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho. 26. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 645.

outros que visem à melhoria de sua condição social:

**XI** - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;<sup>18</sup>

Assim, conforme se depreende do texto constitucional, deve haver lei regulamentadora específica que estipulará critérios para que se reste configurado a participação nos lucros ou resultados. Atualmente, é a Lei nº. 10.101/2000, resultante da conversão da MP n. 794/1994 e suas reedições, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.<sup>19</sup>

O aludido diploma legal traz em si diversos requisitos para que a participação nos lucros ou resultados seja configurada, de modo que devem ser atendidos cumulativamente para que o pagamento se dê em consonância com a legislação específica.

O primeiro requisito é o de que a participação nos lucros ou resultados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, igualmente, por um representante do sindicato da respectiva categoria; e/ou resultar de convenção ou acordo coletivo.

Ademais, do resultado dessa negociação deverão constar normas claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação de regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, vigência e prazos para a revisão do acordo.

Deverá ser arquivado no sindicato o resultado da negociação. O pagamento feito a título de participação nos lucros ou resultados deve ocorrer em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil, não podendo substituir nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado. A lei, ainda, prevê que a mediação ou a arbitragem de ofertas finais serão as formas de resoluções de conflitos inerentes à aplicação das regras de participação dos lucros ou resultados.

### **1.7. Características da PLR.**

---

<sup>18</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

<sup>19</sup>[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/794.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/794.htm). Acesso em 21/03/2015.

A prestação paga como participação nos lucros ou nos resultados está expressamente desvinculada da remuneração, isto é, não constitui salário e, sendo assim, adquire características próprias no mundo jurídico.

Em razão disso, a verba paga sob a rubrica de participação nos lucros ou resultados não pode ser computada: a) no pagamento do salário devido ao empregado; b) na base de incidência dos depósitos do FGTS, das contribuições previdenciárias e de outros tributos cujo fato gerador seja a remuneração do empregado; c) no cálculo de adicionais, indenizações e outras prestações que incidam sobre a remuneração.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup>ROSA, Fernanda Della. Participação Nos Lucros ou Resultados: A Grande Vantagem Competitiva. 2ª edição. Ed. Atlas.

## 2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA.

### 2.1. A Seguridade Social.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 194 dispõe que: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”<sup>21</sup>

Segundo Luís Roberto Barroso,

“A Seguridade Social, embora consista uma técnica moderna de proteção social, implementadora da dignidade da pessoa humana, advoga-se que as suas variadas esferas, quais sejam, a Assistência, a Saúde e a Previdência Social, deveriam atuar de forma integrada”.<sup>22</sup>

O orçamento da seguridade social é composto de receitas oriundas de recursos dos entes públicos (financiamento indireto) – por meio dos impostos e de receitas hauridas das contribuições específicas (financiamento direto). Estas últimas são instituídas por lei, com respaldo constitucional, para o custeio da seguridade social (art. 195 da CF c/c art. 11, da Lei nº. 8.212/91).<sup>23</sup>

Para João Ernesto Aragonês Vianna a Seguridade Social compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social, nos termos do artigo 1º da Lei nº. 8.212/91”.<sup>24</sup>

### 2.2. Fontes de Custeio.

Todo empreendimento para se concretizar necessita basicamente de dois elementos: objetos e pessoas. Os objetos podem ser exemplificados como uma construção, equipamentos, etc. As pessoas são necessárias para idealizar e operacionalizar o empreendimento, que passará de um mero projeto, para algo

---

<sup>21</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

<sup>22</sup>BARROSO, Luís Roberto. Temas de Direito Constitucional. In: Doze anos da Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 9.

<sup>23</sup>GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”), p. 83.

<sup>24</sup>VIANNA, João Ernesto Aragonês. Curso de Direito Previdenciário. 5. Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2012.p.17.



existente no mundo físico.<sup>25</sup>

Todavia, para obtenção desses elementos em um mundo capitalista, é indispensável a existência de capital, de dinheiro para a sua consecução.

Com o sistema de seguridade social não é diferente, pois a mesma pode ser considerada como um empreendimento do povo, através do Estado, que para se concretizar necessita de dinheiro, de capital, de aporte financeiro que a institua e a mantenha. Por isso, que o aporte financeiro é necessário na concessão e na manutenção das prestações da seguridade social, e esse dinheiro tem que possuir uma origem, uma fonte, daí analisarem-se neste item as fontes de custeio da seguridade social, ou em outras palavras, de onde profanam as condições financeiras para custear as prestações (benefícios e serviços) da seguridade social.<sup>26</sup>

Com fulcro no art. 195 da CF pode-se afirmar que o principal custeador (financiador) da seguridade social é a sociedade, que contribui das seguintes maneiras:<sup>27</sup>

- a) De forma direta (por intermédio das contribuições especiais ou sociais);
- b) De forma indireta (por meio do orçamento dos entes federativos).

Quanto ao custeio direto da sociedade, se fazem presentes as seguintes contribuições sociais (art. 195, I a IV da CF):

- a) Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: 1) 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 (atente-se que a CF não se valeu do termo empresa e sim empregador, por ser mais amplo, englobando as empresas e as pessoas físicas que possuam empregados); 2) a receita ou o faturamento (essa distinção é necessária porque determinadas empresas, p. ex. as instituições financeiras, não emitem faturas, não podendo o termo faturamento ser a elas aplicado, mas, o vocábulo receita, abrange as mesmas, por ser mais amplo); e 3) o lucro (resultado operacional positivo da atividade

---

<sup>25</sup>IBRAHIM, Fábio Zambite. Resumo de Direito Previdenciário – Niterói/RJ: Ímpetus, 4ª edição, 2005.

<sup>26</sup>DIAS, Eduardo Rocha; MACÊDO, José Leandro Monteiro de. Curso de Direito Previdenciário – São Paulo : Método, 2008.

<sup>27</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

empresarial).

Cumpra ressaltar que a contribuição social incidente sobre a folha de salário da pessoa física “sem vínculo empregatício” deve ser entendida como inclusos o trabalhador eventual e o avulso, visto que estes não possuem tal vínculo. Sobre a receita e o faturamento (ainda alínea a), índice a COFINS (LC n. 70/91) e o PIS (LC n. 7.70). Sobre o lucro incide a contribuição social criada pela Lei nº. 7.689/88 (CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido).<sup>28</sup>

Outra observação que se faz necessária, neste ponto, é que essas contribuições sociais (folha de salários e demais rendimentos do trabalho, receita ou faturamento e o lucro) “poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra” (§ 9º, art. 195 da CF).<sup>29</sup>

**b)** Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, ao incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo RGPS de que trata o art. 201 da CF.

Esclarece-se, ainda, que a incidência de contribuição social se dá sobre a remuneração, destacando que essa difere de salário, porquanto consoante os ditames do direito do trabalho, é a soma do salário com as gorjetas;

**c)** Sobre a receita de concursos de prognósticos.

As contribuições incidentes sobre a receita dos concursos de prognóstico são as resultantes de jogos de azar, tais como corridas de cavalo, loterias etc. (§ 1º e caput, art. 26 da Lei nº. 8.212/91) que reza: “constitui receita da seguridade social a renda líquida dos concursos de prognósticos, executando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo”.<sup>30</sup> Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbito federal, estadual, distrital e municipal (§ 1º).

**d)** Do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (contribuição inserida pela EC n. 42/03).

O § 4º do art. 195 da CR dispõe que, “a lei poderá instituir outras fontes

---

<sup>28</sup>NEVES, Gustavo Bregalda. Manual de Direito Previdenciário - Direito da Seguridade Social. 2012. Ed. Saraiva.

<sup>29</sup>BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher Delfino. Direito e Legislação Aplicada. Editora Ibpex.

<sup>30</sup><http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1991/lei-8212-24-julho-1991-363647-norma-pl.html>. Acesso em 19/04/2015.

destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”. Nahipótese de elaboração de uma nova fonte de custeio é necessário que seja instituída por LC (art. 154, I da CF).

Desta afirmação, é necessário tecer algumas considerações. A primeira é que a instituição de contribuições para a seguridade social já prevista no texto constitucional será feita por lei ordinária, entretantes, no caso de novas contribuições, haverá necessidade de LC, uma vez que as mesmas são criadas com fulcro na competência residual da União.<sup>31</sup>

No que toca às contribuições sociais a bitributação é lícita, ou seja, as contribuições sociais podem incidir sobre elementos já tributados. Em outras palavras, os impostos não podem ter fato gerador ou base de cálculo de outro imposto já existente. Contudo, as contribuições sociais podem coincidir com a base de cálculo de imposto já existente além do que, as contribuições devem ter finalidade específica (manutenção ou expansão da seguridade social).<sup>32</sup>

Para a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não há necessidade de LC, porquanto não é aplicável às contribuições sociais o constante no art. 146, III, a da CF.

Na visão de Leandro Luís Camargo Santos

“Este típico fenômeno de bitributação (lícito, frise-se) é exemplificado no § 2º, art. 146-A da CF: “As contribuições sociais (...): I – não incidirão sobre as receitas decorrentes da exportação; II – serviços; III – poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equipada à pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”. Os §§ 12 e 13 do art. 195 da CF asseveram que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a “receita ou o faturamento” e do “importador de bens os serviços de quem a lei a ele equiparar”, serão não cumulativas, sendo, inclusive, aplicada tal disposição na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente sobre “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”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento”.<sup>33</sup>

<sup>31</sup>OLIVEIRA, Aristeu. Manual Prático da Previdência Social. Ed. Atlas. 2012.

<sup>32</sup>ALVES, Elias. A Contribuição de Iluminação Pública Nos Condomínios Edifícios. Editora Clube de Autores, 2007.

<sup>33</sup>SANTOS, Leandro Luís Camargo. Curso de Direito da Seguridade Social. São Paulo. Editora LTr. 2005. p.88/91.

Eis aí, de forma sucinta, os meios econômicos e financeiros que se destinam à concessão e manutenção das prestações da seguridade social, as fontes de custeio da seguridade social.

### 2.3. Conceito de Tributo.

O Código Tributário Nacional (CTN) conceituou que: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>34</sup>

Segundo José Eduardo Soares de Melo:

“A entidade tributo encontra-se plasmada na Constituição Federal, de conformidade com as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público interno. O país tem necessidade de obter recursos para poder atingir seus objetivos fundamentais, originários de seus próprios bens, ou derivados do patrimônio dos particulares, em razão do que a absorção de valores pecuniários decorre de diversas causas como: a) contratos administrativos (alugueres, doações, juros, laudêmios, foros, preços); b) fianças, cauções, depósitos; c) multas decorrentes de sanções; d) indenizações; e) adjudicações; e) tributos”.<sup>35</sup>

Ainda, dentro desse mesmo contexto, a própria previsão do art. 3º do Código Tributário Nacional, traz o conceito mais amplo de tributo.

De acordo com Thiago Taborda Simões, 2013, p. 49:

‘Tributo está conceituado no art. 3º do Código Tributário Nacional: “trata-se de definição adequada do objeto, que acerta na indicação dos elementos mínimos que compõem a obrigação tributária. Todavia, não cabe à lei descrever, mas prescrever. Essa é a fundamental diferença entre o direito positivo e a ciência do Direito. Nem por isso a definição contida no CTN é imprópria. Pelo contrário, descreve a contento os elementos nucleares do tipo tributário, não conflitando também com as prescrições constitucionais. Nesse sentido, representa “norma didática”, por mais desnecessária que esta figura nos pareça no contexto sistemático. Retornando, ao direito positivo cabe prescrever. Entende-se o direito positivo como conjunto de proposições prescritivas de determinado sistema jurídico, contextualizado em uma sociedade situada em determinados tempo e espaço. Essas proposições, quando interpretadas, formam uma

---

<sup>34</sup>BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> acesso em: 31/03/2015.

<sup>35</sup>MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética. 2004, p.44.

norma, construção mental do indivíduo a partir do texto captado”.<sup>36</sup>

## **2.4. Espécies Tributárias.**

### **2.4.1. Impostos.**

O Código Tributário Nacional em seu artigo 16, assim define imposto: “é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.<sup>37</sup> João Ernesto Aragonês Vianna, concluiu que: “impostos são tributos não vinculados, ou seja, não relacionados com qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador de impostos não tem qualquer relação com algumas atividades estatal”.

<sup>38</sup>

Os impostos possuem o fato gerador referente a uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, o contribuinte paga o tributo e não recebe uma contraprestação específica individual, mas sim de caráter geral.<sup>39</sup>

### **2.4.2. Taxas.**

As taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Diferenciam-se, portanto, dos impostos pelo caráter específico e divisível em relação ao contribuinte.<sup>40</sup>

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e, especificamente, dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja

---

<sup>36</sup>SIMÕES, Thiago Taborda. Contribuições Sociais, Aspectos Tributários e Previdenciários. São Paulo. Editora Noeses, 2013, p.49.

<sup>37</sup>BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> acesso em 31/03/2015.

<sup>38</sup>VIANNA, João Ernesto Aragonês. Curso de Direito Previdenciário. 5 Ed. São Paulo, Editora Atlas.2012. p.78.

<sup>39</sup>FUNDAÇÃOANFIP: Disponível em: [www.fundacaosanfip.org.br](http://www.fundacaosanfip.org.br)– impresso no Brasil. 2ª ed, 2010.

<sup>40</sup>Idem.

base de cálculo mensuradora de fato estanho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.<sup>41</sup>

Ao contrário do imposto, a espécie tributária denominada “taxa” possui uma definição na própria Constituição Federal, no bojo do inciso II do art. 145: é o tributo cobrado pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É basicamente a mesma definição que consta no caput do art. 77. Portanto, taxa, além de espécie de tributo, é espécie de tributo vinculado quanto à hipótese de incidência. Mas há outros tributos vinculados quanto à hipótese de incidência. No caso da taxa, a atividade estatal, especificamente referida ao contribuinte e, que constitui a hipótese de incidência tem de ser um exercício regular de poder de polícia ou uma prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.<sup>42</sup>

### **2.4.3. Contribuições de Melhoria.**

A Constituição Federal (art. 145, III), outorga competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir “contribuição de melhoria de obras públicas”.

Embora seja extremamente conciso, é possível extrair do citado preceito os elementos constitutivos da figura tributária, tendo como “hipótese de incidência a valorização imobiliária causada por obra pública, tendo como base imponible a ‘valorização’ (diferença positiva de valor de um imóvel antes e depois da obra), e como sujeito ativo a pessoa que realiza a obra e sujeito passivo o dono do imóvel valorizado”.<sup>43</sup>

Permite a Constituição Federal que as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – além dos impostos que lhes foram outorgados e das taxas previstas no art. 145, II, instituem contribuições de melhoria, arrecadados dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas. Na ordem jurídica anterior firmava-se a diretriz expressa de que

---

<sup>41</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23 ed. Editora Saraiva, 2011.

<sup>42</sup>Disponível em [http://www.facha.edu.br/biblioteca/dmdocuments/Andre\\_Dir\\_Trib\\_1%20Impostos.pdf](http://www.facha.edu.br/biblioteca/dmdocuments/Andre_Dir_Trib_1%20Impostos.pdf). Acesso em 14.04.2015.

<sup>43</sup>MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.68.

o montante exigido não poderia exceder o valor total da obra realizada.

Aliás, na vigência da Constituição de 1967, operou-se uma redução, porquanto os limites sempre foram dois: um total – importância final da obra; e outro individual – não se poderia cobrar de cada contribuinte quantia que superasse o acréscimo de valorização experimentado por seu imóvel. Foi a Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983, que fixou apenas o limite global.<sup>44</sup>

Hoje, no entanto, a competência é posta em termos amplos e genéricos, bastando que a obra pública acarrete melhoria dos imóveis circulantes, mas é óbvia que à lei complementar mencionada no artigo 146, caberá estabelecer de qual modo, dentro de quais limites e debaixo de quais condições específicas a contribuição de melhoria poderá ser criada.<sup>45</sup>

#### **2.4.4. Empréstimo Compulsório.**

A constituição Federal (art. 148) dispõe que “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”.<sup>46</sup>

De acordo com Luciano Amaro, 2005, p. 50:

O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada. Aqui, mais uma vez, deparamos-nos com o qualificativo da compulsoriedade, que já examinamos ao tratar do conceito de tributo e ao cuidar das taxas de serviço. Na locução “empréstimo compulsório” (que a doutrina também costuma designar como “empréstimo forçado”), o adjetivo quer expressar que o nascimento da obrigação de prestar (a título de empréstimo, embora) é determinado (forçado) pela lei, não lei, não sendo, pois, fruto da vontade dos sujeitos da relação jurídica. Os recursos arrecadados devem ser destinados ao atendimento das despesas que fundamentaram a instituição do empréstimo (art. 148, parágrafo único). Embora o disposto constitucional se refira a despesas, o preceito parece-nos aplicável também aos empréstimos para investimentos (art. 148, II). O instrumento para instituição dos empréstimos compulsórios é a lei complementar (art. 148, caput). Excepciona-se, desse modo, a regra

---

<sup>44</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. Editora Saraiva, 2011.p.73.

<sup>45</sup>Disponível em <http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/contribuicao-de-melhoria-uma-alternativa-viavel-para-o-incremento-da-infraestrutura-brasileira/1580/>. Acesso em 02.05.2015.

<sup>46</sup>MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.71.



geral de que os tributos são instituídos por lei ordinária (ou ato equivalente). Exige a Constituição o rigor formal da lei complementar, certamente com o propósito de evitar os abusos que houve no passado.<sup>47</sup>

#### **2.4.5. Contribuições.**

Conceitualmente, contribuição é o “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”. Embora se possa entender que “nenhum tributo até agora designado contribuição no Brasil – salvo a de melhoria – é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito”, se aceita que a Constituição de 1988 resgatou a doutrina tradicional e restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não), notando-se que “o uso da expressão ‘contribuição’ induz o prestígio de um mínimo, pelo menos, daqueles elementos que constam da elaboração da ciência das finanças”. Ou seja, há uma sugestão mínima que indica que as contribuições são tributos que não se confundem com os impostos ou com as taxas, na catadura geral e funcionalidade.<sup>48</sup>

De acordo com Andrei Pitten Velloso, 2010:

O caráter tributário das contribuições especiais é nítido, haja vista que elas se amoldam à perfeição ao conceito de tributo, cujos traços essenciais foram bem captados pelo Código Tributário Nacional. [...]. A natureza tributária de determinada exação decorre de uma única constatação: a sua subsunção ao conceito de tributo. Se se enquadrar em tal conceito, tributo será. Caso contrário, não. Não já terceira opção.<sup>49</sup>

Dentro desse contexto, Hugo de Brito Machado, divide tal espécie tributária em três subtipos, quais sejam: contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de seguridade social.

Segundo ele há contribuição de intervenção no domínio econômico, apesar de todo tributo, de certa forma, repercutir no domínio econômico, tendo em

---

<sup>47</sup> AMARO, Luciano – Direito Tributário Brasileiro – 11ª edição: Editora Saraiva, 2005.

<sup>48</sup> MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.73.

<sup>49</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAUSEN, Leandro. Contribuições: teoria geral – Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.



vista que a simples transposição de recursos financeiros do setor privado para o setor público já pode, assim, ser considerada. Trata-se de espécie tributária de nítida função extra fiscal, que serve como exemplo à contribuição de intervenção no domínio econômico aquela instituída pela Lei nº. 10.336/2001.

A finalidade interventiva dessas contribuições, como característica essencial dessa espécie tributária, deve manifesta-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.

(...)

Ocorre que a contribuição de intervenção no domínio econômico tem perfil constitucional próprio. ela não se destina a suprir os cofres públicos de recursos financeiros necessários para o custeio das atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado. Ela não é um instrumento de arrecadação de meios financeiros, simplesmente. É um instrumento de intervenção no domínio econômico.<sup>50</sup>

Já a contribuição de interesse de categorias profissional ou econômica, Hugo de Brito<sup>51</sup>, a caracteriza como sendo de interesse precípua de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

As contribuições de seguridade social são as únicas que tem suas linhas basilares bem definidas na vigente constituição:

**“Art. 195.**

**§ 4º.** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”<sup>52</sup>

Ainda segundo a Carta Magna art. 165, § 5º, inciso III “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”.<sup>53</sup> A Constituição arremata que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

<sup>50</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 408/409.

<sup>51</sup>Idem. p. 408.

<sup>52</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

<sup>53</sup>JUND, Sergio. AFO – Administração Financeira e Orçamentária. 3ª edição. Ed. Elsevier Brasil.

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais. O artigo 195, I, II, prevê:

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

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

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

**b)** a receita ou o faturamento;

**c)** o lucro;

**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".<sup>54</sup>

As contribuições sociais previstas no dispositivo acima suscitam divergências sobre sua natureza jurídica. Predomina na doutrina e jurisprudência o entendimento de que são tributos, mais precisamente contribuições parafiscais. Ressalta-se que, a Lei 8.212/91, tratou diferentemente a relação jurídica de custeio, estabelecendo sujeito ativo, base de cálculo e alíquota que de distinguiam conforme se tratasse de contribuição destinada ao custeio da seguridade social (gênero) ou de contribuição previdenciária (espécie).<sup>55</sup>

#### **2.4.6. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública.**

O tema "contribuições" provoca sempre calorosos debates nos meios doutrinários, e com a CIP não está sendo diferente, uma vez que antes do findar o ano de 2002, parte dos municípios brasileiros fez uso de sua nova competência tributária, editando leis criando a CIP.<sup>56</sup>

É sabido que a própria Constituição adota critério para classificar os tributos, em regra fazendo referência aos fatos que podem ser tomados como geradores pela Lei ordinária, assim é principalmente no caso dos impostos, arts. 153

<sup>54</sup>BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

<sup>55</sup>EDUARDO, Jeane Tavares Aragão, EDUARDO, Ítalo Romano. Curso de Direito Previdenciário. Ed. Elsevier Brasil.

<sup>56</sup>NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Pensando a CIP - Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003.

(União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios). No caso das Taxas e das Contribuições de Melhoria, também o faz explicitamente no art. 145, incisos II e III.

Já no tocante às contribuições, senão em casos especiais, artigo 195 e incisos, o Constituinte, ao contrário do que fez relativamente a todos os demais tributos, não disse qual seria os fatos que poderiam ser considerados geradores de contribuições, apenas apontou finalidades a serem atendidas. Daí porque se afirma que: "As contribuições sociais, em especial, exigem certa releitura da "teoria do fato gerador" que marca a doutrina do direito tributário no Brasil, uma vez que o pressuposto de fato das contribuições além de ser uma fatispécie econômica (como nos impostos) é um especial fim de agir (aspecto estrutural). Quer dizer, as contribuições são normativamente qualificadas como tributos cuja validação constitucional está diretamente atrelada aos objetivos buscados por uma atuação estatal no âmbito social..."<sup>57</sup>

À Primeira vista, pelo que já foi dito, parece que atendida a finalidade (custeio da iluminação pública), constitucional será a CIP. Porém, não é bem assim. A "liberdade" (temos que reconhecer isto) dada pelo legislador constitucional ao legislador ordinário, para criar contribuições afetadas a certas finalidades, sem determinar previamente os fatos que a poderiam gerar, não é sem parâmetros e limites. Eis aqui a mediania e a prudência aristotélica. Contribuição não á taxa, logo deve guardar diferenças com estas - por exemplo, observar o art. 145, § 2º da CF, contribuição não é imposto, logo dever guardar diferenças com este (art. 167, IV da CF), sob pena de bitributação o que é expressamente vedado pelo Texto Constitucional no art. 154, I.<sup>58</sup>

#### **2.4.7. Contribuintes da Seguridade Social.**

Os termos "contribuinte" e "segurado" possuem diferenças de significado importantes no âmbito do Direito Previdenciário, que podem ser observadas na sequência desde tópico. Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, podendo se pessoa física ou jurídica, sendo assim considerada toda pessoa que,

---

<sup>57</sup>Idem.

<sup>58</sup>Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/4005/pensando-a-cip-contribuicao-para-custeio-do-servico-de-iluminacao-publica>>. Acesso em: 15 novembro. 2013

por determinação legal, está sujeita ao pagamento de tributo.<sup>59</sup>

A definição de sujeito passivo estabelecida no Código Tributário Nacional é a seguinte: “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121, caput); sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituíam o seu objetivo (art. 122)”.<sup>60</sup>

O sujeito passivo da obrigação principal pode assumir a condição de contribuinte ou responsável. Diz-se ser contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; chama-se responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (art. 122, parágrafo único, do CTN).

Assim, por exemplo, os segurados empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos são contribuintes da Seguridade Social; entretanto, não são os responsáveis pela obrigação principal – recolhimento da contribuição por eles devida –, já que a legislação de custeio cometeu tal encargo aos tomadores dos seus serviços (art. 30, I, da Lei nº. 8.212/91). Eventuais inadimplementos das contribuições de segurados dessas espécies não serão debitados a estes, mas sim, à empresa, ao empregador doméstico, ou à empresa que explorou a mão-de-obra avulsa, respectivamente (art. 33, § 5º, da Lei nº. 8.212/91).<sup>61</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>62</sup>, “a identificação de quem seja o sujeito passivo das contribuições sociais, como em princípio ocorre com qualquer tributo, depende do exame das hipóteses de incidência de cada uma delas, especificamente consideradas”.

## **2.5. Segurados da Previdência Social.**

Os segurados da Previdência são os principais contribuintes do sistema de seguridade social previsto na ordem jurídica nacional. São contribuintes em função do vínculo jurídico que possuem com regime de previdência, uma vez que, para obter os benefícios, devem teoricamente verter contribuições ao fundo comum.

---

<sup>59</sup>IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário/ 16. Ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

<sup>60</sup>Paulsen, Leandro A., Curso de Direito Tributário. 4ª edição. 2012.

<sup>61</sup>CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.

<sup>62</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 10ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 1995, p. 317. 2005.

Diz-se teoricamente porque, em certos casos, ainda que não tenha ocorrido contribuição, mas estando o indivíduo enquadrado na atividade que o coloque nesta condição, terá direito a benefícios e serviços: são os casos em que não há carência de um mínimo de contribuições pagas.<sup>63</sup>

Os segurados são classificados em obrigatórios e facultativos. Obrigatórios são os segurados de quem a lei exige a participação no custeio, bem como lhes concede, em contrapartida, benefícios e serviços, quando presentes os resquícios para a concessão. Facultativos são aqueles que, não tendo regime previdenciário próprio (art. 201, § 5º, da CF, com redação da EC n. 20/98), nem se enquadrando na condição de segurados obrigatórios do regime geral, resolvem verter contribuições para fazer jus a benefícios e serviços.<sup>64</sup>

São segurados obrigatórios, e por tal razão contribuintes do sistema, os indivíduos enquadrados nos conceitos de: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial, na forma prevista no art. 12 da Lei nº. 8.212/91 com a redação conferida pela Lei nº. 9.876/99. São segurados facultativos na forma art. 18, § 2º, do Decreto nº. 3.048/99, as pessoas naturais maiores de dezesseis anos que se filiam de forma não compulsória ao RGPS, mediante contribuição vertida na forma do art. 21 da Lei de Custeio, com a redação dada pela Lei nº. 9.876/99.<sup>65</sup>

Importante salientar que entendemos ser conveniente oportunizar a filiação da pessoa a partir dos quatorze anos, como ainda consta do art. 14 da mesma Lei de Custeio.<sup>66</sup> A caracterização das várias espécies de segurados e as questões envolvendo a interpretação de normas relativas ao seu enquadramento, filiação e desfiliação do regime, serão estudadas no capítulo destinado a este tema específico.

## **2.6. Empresa e Entidades Equiparadas.**

Empresa, de acordo com o art. 15, I, da Lei nº. 8.212/91,<sup>67</sup> é a firma

---

<sup>63</sup>KERTZMAN, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. Editora Jus Podium, s.d.

<sup>64</sup>IBRAHIM, Fábio Zambite, Desaposentação – O Caminho Para Uma Melhor Aposentadoria – 2ª ed. Niterói/RJ: Impetus, 2007.

<sup>65</sup>Idem.

<sup>66</sup>CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.p.88.

<sup>67</sup>[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212compilado.htm). Acesso em 03/05/2015.

individual ou sociedade que assume o risco da atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional, estes quanto aos seus exercentes de cargos efetivos e em comissão e empregos públicos, filiados obrigatoriamente ao RGPS, quando não amparados por regime previdenciário próprio.

Equiparam-se à empresa, para fins previdenciários, de acordo com o art. 12, parágrafo único, do Decreto n. 3.048/99<sup>68</sup>: o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço; a cooperativa; a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade; a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira; o operador portuário e o órgão gestor de mão-de-obra de que trata a lei n.º. 8.630, de 25.2.93<sup>69</sup>; o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviço.

Como visto, o conceito de empresa adotado pelo legislador para incidência da contribuição previdenciária, inclui a pessoa jurídica de direito privado, o ente público, bem como equipara à empresa a missão diplomática ou repartição consular, o contribuinte individual que mantém segurado a seu serviço, a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade. Não importa que o empreendimento seja urbano ou rural, em face do princípio constitucional da equivalência entre trabalhadores urbanos e rurais, em que a atividade seja lucrativa ou não.<sup>70</sup>

Aplicam-se às microempresas e às empresas de pequeno porte todas as obrigações estabelecidas pela legislação previdenciária para as empresas em geral, estando obrigadas ao recolhimento das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos, permitida nas hipóteses previstas em lei, a opção pelo sistema próprio de recolhimento de contribuições e tributos – o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES. Seus titulares e sócios em exercício de atividade laborativa e aos empregados destas têm assegurados todos os direitos previstos na legislação previdenciária.<sup>71</sup>

A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos da Lei n.º. 9.317/96, que optar pela inscrição no

<sup>68</sup><http://www.portaltributario.com.br/rps.htm>. Acesso em 03/05/2015.

<sup>69</sup>[http://www.sindeaprij.org.br/cliente\\_2/site\\_17/file-11-12-2012-06-33-12.pdf](http://www.sindeaprij.org.br/cliente_2/site_17/file-11-12-2012-06-33-12.pdf). Acesso em 03/05/2015.

<sup>70</sup><http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2014/05/Artigo-PLR-RDDT-224.pdf>. Acesso em 03/05/2015.

<sup>71</sup>ALMEIDA, Amador Paes. Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Ed. Saraiva. 1ª Edição, 2009.

SIMPLES, contribuirá na forma do art. 23 da referida lei, em substituição às contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica. O SIMPLES será tratado de forma específica em capítulo próprio.<sup>72</sup>

## 2.7. Salário de Contribuição.

Para o estudo das contribuições a cargo dos segurados do Regime Geral de Previdência Social – RGPS deve-se examinar primeiramente as definições que são dadas ao salário de contribuição. O salário de contribuição é o valor que serve de base de incidência das alíquotas das contribuições previdenciárias. É um dos elementos de cálculo da contribuição previdenciária; é medida do valor com a qual, aplicando-se a alíquota de contribuição, se obtém o montante da contribuição.<sup>73</sup>

Para o empregado e o trabalhador avulso, o salário de contribuição é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês destinado a retribuir o trabalho, qualquer que seja 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 de acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (art. 28, I, da Lei nº. 8.212/91 com redação dada pela Lei nº. 9.528/97).<sup>74</sup>

Para o empregado doméstico, o salário de contribuição será a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamentos para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração (art. 28, II, da Lei nº. 8.212/91).<sup>75</sup>

Para o empresário, trabalhador autônomo e equiparado a autônomo, o salário de contribuição previsto no art. 28, III, da Lei nº. 8.212/91 era o salário-base, apurado conforme o art. 29 da Lei de Custeio. Em face da Lei nº. 9.876, de 26.11.99, essas categorias de segurados passaram a ser classificadas como contribuintes individuais, sendo dada nova redação ao art. 28, III, da Lei nº. 8.212/91,

---

<sup>72</sup>CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.p. 90.

<sup>73</sup>FILHO, Senésio Cyrino Da Costa; KERTZMAN, Ivan. Salário-De-Contribuição 2ª Ed. Revista, Ampliada E Atualizada.

<sup>74</sup>OLIVEIRA, Aristeu. Manual Prático da Previdência Social. 16ª edição. Editora Atlas, 2012.

<sup>75</sup>Idem.



estabelecendo que, “para o contribuinte individual, o salário de contribuição é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo previsto no § 5º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91”. O art. 29 da Lei nº. 8.212/91 foi revogado pela Lei nº. 9.876/99.<sup>76</sup>

Para o segurado facultativo, o salário de contribuição, em face da Lei nº. 9.876 de 26.11.99 deixaram de ser o salário-base e passou a ser o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91. Ou seja, a partir da vigência da Lei nº. 9.876/99, o facultativo pode contribuir sobre qualquer valor entre os limites mínimo e máximo do salário de contribuição, não estando mais sujeito a seguir a chamada escala de salários-base.<sup>77</sup>

Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado, inclusive o doméstico, ocorrer no curso do mês, o salário de contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo.

Ao exercer o segurado mais de um emprego ou ocupação, está ele sujeito ao salário de contribuição em cada um deles, de maneira proporcional. Se em uma das empresas tiver salário superior ao teto, não precisará recolher sobre os valores recebidos nos demais empregos ou ocupações, desde que haja comunicação aos empregadores ou tomadores de serviço para esse fim. Se o salário não atingir o teto da contribuição em apenas uma das empresas, deverá haver recolhimento proporcional em todas as empresas.<sup>78</sup>

A alíquota para o cálculo da contribuição será estabelecida em função do montante percebido em todas as empresas e não em cada uma separadamente. O limite mínimo do salário de contribuição correspondente, para o segurado contribuinte individual e facultativo, ao salário mínimo, e para os seguradores empregados, inclusive o doméstico, e o trabalhador avulso, ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês (§ 3º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91).<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup>Idem.

<sup>77</sup>Idem.

<sup>78</sup>Idem

<sup>79</sup>CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.p. 126/127



### **3. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A PLR.**

Antes de entrar nas questões referentes à problemática sobre a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a participação nos lucros ou resultados é importante discorrer sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tribunal administrativo competente para julgar lides tributárias no âmbito administrativo. Será de grande importância para o trabalho o estudo sobre a criação, finalidade e natureza jurídica do CARF. Em seguida, serão explanadas as questões controversas sobre a PLR tanto no CARF (tribunal administrativo), quanto no âmbito Judicial.<sup>80</sup>

#### **3.1. CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.**

##### **3.1.1. Criação do CARF.**

Há 85 anos eram criados os primeiros Conselhos de Contribuintes, formados por colegiados de representação paritária da Fazenda Nacional e da sociedade. Essa iniciativa marcou uma importante fase no contencioso administrativo no Brasil, na busca por julgamentos mais imparciais. O então Conselho de Contribuintes, nos moldes do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF apareceu em 1924.<sup>81</sup>

O primeiro Conselho instalado foi o do Imposto de Renda, em 14 de setembro de 1925. A experiência bem-sucedida levou à implantação de outro Conselho pra cuidar dos demais impostos. Essa formação perdurou até 1934, quando os conselhos ficaram com a responsabilidade de julgar processos referentes aos tributos internos e a Câmara Superior de Tarifas, posteriormente denominada Terceiro Conselho de Contribuintes. Depois de instalados em diversos prédios da cidade do Rio de Janeiro, os Conselhos de Contribuintes chegaram em Brasília no ano de 1973.<sup>82</sup>

Em 2009, foi feita uma significativa mudança na estrutura dos Conselhos, agrupando-os em um único órgão o CARF, com a unificação dos três conselhos e da

---

<sup>80</sup>SPAGNOL, Werther Botelho. As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro. Ed. Saraiva. 2002.

<sup>81</sup>MARTINS, Ivan Gandra da Silva. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. Ed. Revista dos Tribunais. 2012.

<sup>82</sup>Idem.

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, criado pela Lei 11.941, de maio de 2009. O Conselho atua como órgão colegiado para desempenhar importante papel na construção do entendimento acerca das contribuições previdenciárias, solucionando divergências com imparcialidade e assegurando à sociedade celeridade na solução dos litígios tributários.<sup>83</sup>

O Conselho possui regimento interno que prever exigências, tais como: a seleção de conselheiros, visando transparência nas indicações; a tramitação prioritária de processos e a criação de turmas especiais, para permitir mais celeridade no julgamento; e a possibilidade de vinculação das súmulas do CARF à Administração Tributária Federal, contribuindo para reduzir os litígios judiciais e administrativos.<sup>84</sup>

O Conselho manteve a tradição dos antigos Conselhos de Contribuintes, na solução de litígios fiscais levando a instituição a adquirir o respeito dos poderes constituídos e da sociedade. Os debates, os julgamentos e a utilização de uma jurisprudência uniforme promovem a segurança jurídica na área tributária, requisito imprescindível para o desenvolvimento do Brasil.<sup>85</sup>

### **3.1.2 Finalidade e Estrutura do CARF.**

Inicialmente, importante discorrer sobre a legislação que criou o CARF. O Conselho foi criado pela Portaria Ministério da Fazenda nº 256 de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno, prevendo no artigo 1º do anexo I, a finalidade e natureza jurídica do CARF:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.<sup>86</sup>

Pela Lei nº. 11.941, de maio de 2009, as atribuições dos antigos

---

<sup>83</sup>FERNANDES, Rodrigo de Andrade Magalhães. Tipicidade Tributária - 2 Ed. Atualizada 2009. Editora Jurua.

<sup>84</sup><http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em 10/05/2015.

<sup>85</sup>MARTINS, Ana Luiza. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de dos litígios fiscais – Rio de Janeiro, Capivara, 2010.

<sup>86</sup>FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Contribuições Previdenciárias - À Luz Da Jurisprudência Do CARF. Editora Saraiva. 2012.

Conselhos foram transferidas para três Seções de julgamento do CARF, compostas por cada uma das quatro Câmaras, oito Turmas e divisões Administrativas. O órgão está instalado no Edifício Alvorada, em Brasília, com competências assim definidas: Primeira Seção: Imposto sobre Renda das Pessoas Jurídicas; CSLL; SIMPLES, e demais que não sejam competências das outras Seções; Segunda Seção: Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e seus adicionais; Imposto Territorial Rural; contribuições previdenciárias; Terceira Seção: todos os tributos relacionados a importação e exportação; PIS/PASEP; COFINS; FIN-SOCIAL; IPI; IOF; CPMF; IPMF.<sup>87</sup>

O colegiado é constituído, além das Seções citadas acima, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. As seções são formadas por câmaras, que se dividem em turmas. Os processos envolvendo valores reduzidos, matéria recorrente ou de baixa complexidade são julgados pelas turmas especiais. (Artigo 48 da Lei nº. 11.941/2009).

O presidente do CARF é nomeado pelo Ministério da Fazenda. Os representantes da Fazenda são designados pelo ministro dentre três auditores fiscais indicados pela Secretaria da Receita Federal. O mesmo ocorre com os representantes dos contribuintes, designados dentre três profissionais indicados pelas confederações patronais e centrais sindicais.<sup>88</sup>

Os presidentes de seções são nomeados pelo Ministro da Fazenda dentre os presidentes das câmaras que a compõem. Os presidentes das câmaras são escolhidos dentre os conselheiros representantes da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 49 da Lei nº. 11.941/2009.<sup>89</sup>

Tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte podem recorrer à Câmara Superior de Recursos Fiscais, caso a decisão de uma determinada câmara tenha como base uma interpretação de lei divergente da de outra câmara, turma, turma especial ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. O CARF conta atualmente com 216 conselheiros titulares, 144 conselheiros suplentes e 224 funcionários.<sup>90</sup>

Em 2009, o órgão julgou 15 mil processos fiscais. Só no primeiro

---

<sup>87</sup> <http://www.portaltributario.com.br/noticias/alteracoeslei11941.htm>. Acesso em 12/05/2015.

<sup>88</sup> PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária – Reflexos nos Processos Administrativos e Judiciais. Editora Noeses. 2012.

<sup>89</sup> Idem.

<sup>90</sup> Idem.

semestre de 2010, foram 9,2 mil decisões. A previsão a partir de 2010 é de um total de 22 mil processos julgados. Os processos, atualmente em trâmite no CARF representam R\$ 220 bilhões em discussões relativas a créditos tributários. São prioritários no julgamento do CARF os processos por ordem de antiguidade, os de elevado valor (acima de 10 milhões de reais); os que contêm representação fiscal para fins penais; e os interpostos por idosos ou portadores de moléstia grave.<sup>91</sup>

O presidente do CARF, além das funções administrativas e de representação do órgão, também preside as Turmas da Câmara Superior.<sup>92</sup>

As turmas da Câmara Superior são vinculadas, administrativamente as Seções, formadas pelos presidentes e vice-presidentes das respectivas Câmaras de mesmas competências, pelo presidente e pelo Vice do CARF, e julgam os recursos especiais de que tratam o art. 37,§2º, do Decreto 70.235/1972, alterado pelo MP 449/2008.<sup>93</sup>

Cada Câmara tem pelo menos duas turmas ordinárias de 6 conselheiros, sendo que o presidente e o vice-presidente da Câmara compõem uma dessas Turmas. A 2ª turma é presidida por outro fazendário (Substituto do presidente, sem função), tendo outro vice (o substituto do vice-presidente da Câmara).<sup>94</sup>

Serão, também, instaladas turmas especiais temporárias, nas seções, vinculadas às Câmaras, composta por 6 conselheiros suplentes (3 Fazendários e 3 Representantes dos Contribuintes), com mandato “*pro tempore*”.<sup>95</sup>

### **3.2. A Participação dos Lucros ou Resultados na concepção do CARF; STF; STJ e TST.**

Nesse ponto do trabalho, irá se abordar as questões voltadas diretamente com o tema. Para melhor compreensão, iniciaremos com o entendimento dos Tribunais sobre a participação dos lucros ou resultados.

#### **3.2.1 Entendimento do CARF.**

---

<sup>91</sup>Martins, Ana Luiza, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de dos litígios fiscais – Rio de Janeiro, Capivara, 2010.p.128.

<sup>92</sup>Idem.

<sup>93</sup>Idem. p.131.

<sup>94</sup>Idem.

<sup>95</sup>Idem.

O Conselho tem entendimento ser um direito do trabalhador a participação nos lucros ou resultados, que a verba deve ser desvinculada da remuneração, não havendo incidência de tributo.<sup>96</sup>

Entretanto, a legislação previdenciária, trouxe regras para que a empresa tenha direito a isenção quanto ao pagamento da PLR. Que a verba deve ser paga ou creditada de acordo com a lei específica, para que não haja incidência de contribuições sociais.<sup>97</sup>

Entende, ainda, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é regulada pela Lei nº. 10.101/2000, e será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida pelas partes ou por meio de convenção coletiva ou acordo coletivo.<sup>98</sup>

Em suma, para o CARF qualquer violação de qualquer dispositivo da lei específica, gera a desqualificação da natureza jurídica da PLR, incidindo contribuições sociais previdenciárias. Desse modo, 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. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa aos seus empregados, ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois de serem tributadas.<sup>99</sup>

### **3.2.2 Entendimento do STF e STJ.**

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça entendem que para o gozo dos benefícios previdenciários sobre os pagamentos de PLR devem ser cumpridos os requisitos exigidos pela lei. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.<sup>100</sup>

No entendimento das Cortes, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para

---

<sup>96</sup>BRITTO, Demes; CASEIRO Marcos Paulo. Direito Tributário Internacional – Teoria e Prática. Revista dos Tribunais. 1ª edição. 2014.

<sup>97</sup>Idem.

<sup>98</sup>Idem.

<sup>99</sup>Idem.

<sup>100</sup>BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares. Comentários às Súmulas Tributárias do STF, STJ, TRF's e CARF, 2ª edição.

regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. No (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008). Assim, no entendimento do STF e STJ para que o contribuinte tenha direito a isenção da PLR deverá cumprir os requisitos da Lei nº 10.101/00, que regulamentou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).<sup>101</sup>

### **3.2.3 Entendimento do TST.**

O TST entende que o pagamento da participação nos lucros deve ser decidido à luz dos princípios constitucionais da autonomia coletiva e da valorização da negociação coletiva, insculpidos nos artigos 7º, XXVI, e 8º da Constituição. Entende ainda que, há como se desprestigiar a negociação coletiva, que, em atenção às necessidades peculiares da categoria, o pagamento de parcela constitucionalmente desvinculada da remuneração, ainda que de forma diversa da prevista na legislação ordinária não descaracteriza a PLR.<sup>102</sup>

### **3.3. PLR à luz da jurisprudência do CARF e as divergências com os Tribunais Superiores.**

Nesta fase do trabalho apresentar-se-á pesquisa realizada junto ao CARF e aos Tribunais Superiores, quanto à jurisprudência sobre a Incidência de Contribuição Social Previdenciária sobre Participação nos Lucros ou Resultados, tema do presente trabalho. O maior objetivo é expor as controvérsias existentes entre o Tribunal Administrativo e o Judiciário.

#### **3.3.1. Do Pagamento parcela do PLR.**

Cuida-se aqui da controvertida temática ligada à possibilidade de

---

<sup>101</sup>Idem.

<sup>102</sup>PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado. 8ª edição, 2014. Editora MP.

pagamento parcelado da PLR. Há divergência quanto à periodicidade. Para o CARF o pagamento de mais de duas vezes no mesmo ano civil viola a Lei 10.101/200, desqualificando a natureza jurídica do pagamento, incidindo assim, contribuição social previdenciária. No entanto, a jurisprudência nos Tribunais Superiores vem se consolidando de forma diversa, inclusive com emissão de súmula sobre a matéria, conforme a seguir.<sup>103</sup>

#### Jurisprudência do CARF:

Processo nº 17546.000939/2007-94 Recurso nº 154399 Voluntário Acórdão nº 2302-00.256 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 29 de outubro de 2009 Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS Recorrente RIETER AUTOMOTIVE BRASIL - ARTEFATOS DE. FIBRAS TEXTEIS LTDA Recorrida DELEGACIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM SÃO BERNARDO DO CAMPO/SP ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/1998 a 31/12/2003 PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8212 de 1991, Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESOBEDEIÊNCIA AOS DISPOSITIVOS LEGAIS. A participação nos lucros e resultados não integrará o salário-decontribuição quando paga de acordo com a lei específica. Pagamentos excedentes à periodicidade de um semestre civil violam a Lei nº 10.101. Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, 1º do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que aplicava o artigo 150, § 4º, O Conselheiro Rogério de Lellis Pinto (Suplente) acompanha o Relator só pelas conclusões, pois diverge quanto à Participação nos Lucros e Resultados, e no mérito, por unanimidade de votos, manterem os demais valores lançados, nos termos do voto do Relator.<sup>104</sup>

Jurisprudência – Caso Datamec (Acórdão nº. 2401-00.363– 2ª S, 4ª C, 1ª TO)

Na íntegra: “Quanto à incidência de contribuições sobre a totalidade dos valores distribuídos, entendo que acertado o trabalho do auditor. Novamente a legislação determina que não incidirá contribuição sobre distribuição dos lucros feita em conformidade com a lei. Se o

<sup>103</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado. 8ª edição, 2014. Editora MP.

<sup>104</sup> <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/servlet/INPDFViewer?jornal=1&pagina=33&data=12/05/2011&captchafield=firistAccess>. Acesso em 10/05/2015.



recorrente pagou em mais vezes, entendendo que todo pagamento encontra-se em desconformidade e dessa forma, constitui base de cálculo de contribuições previdenciárias.<sup>105</sup>

Portanto, para o CARF, o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados deve ocorrer em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil. Assim, não estando os pagamentos dentro dessa regra, deve-se incidir contribuição social sobre as parcelas excedentes.

Contudo, esta linha de raciocínio não tem prevalecido no Judiciário. De modo diverso, o entendimento do TST é que o pagamento da PLR pode ser parcelado sem que haja incidência de contribuições sociais.

Jurisprudência do TST:

**Orientação Jurisprudencial 73/TST-SDI-I - Transitória. Volkswagen do Brasil Ltda. Convenção coletiva. Acordo coletivo. Participação nos lucros e resultados. Pagamento mensal em decorrência de norma coletiva. Natureza indenizatória. Lei 10.101/2000, art. 3º, § 2º. CF/88, art. 7º, XI, XVI e XXVI.**

«A despeito da vedação de pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no ano civil, disposta no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101, de 19/12/2000, o parcelamento em prestações mensais da participação nos lucros e resultados de janeiro de 1999 a abril de 2000, fixado no acordo coletivo celebrado entre o Sindicato dos Metalúrgicos do ABC e a Volkswagen do Brasil Ltda., não retira a natureza indenizatória da referida verba (CF/88, art. 7º, XI), devendo prevalecer a diretriz constitucional que prestigia a autonomia privada coletiva (CF/88, art. 7º, XXVI).» DJ 09, 10, 11/06/2010.<sup>106</sup>

Nesse sentido, a jurisprudência majoritária do TST vem se firmando no sentido de que não há vedação na Lei que proíba o pagamento parcelado da Participação nos Lucros ou Resultados, que a forma de pagamento parcelado não viola a norma regulamentadora pela Lei 10.101/2000. O STJ compartilha a mesma corrente do TST, no sentido de que o pagamento parcelado da PLR não desqualifica a natureza jurídica da verba.

Jurisprudência do STJ:

**RECURSO ESPECIAL Nº 496.949 - PR (2003/0010399-9)  
RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN RECORRENTE:  
PARANÁ BANCO S/A ADVOGADO: CARLOS MÁRIO DA SILVA**

<sup>105</sup><http://www.febraban.org.br/7Rof7SWg6qmyvwJcFwF7I0aSDf9jyV/sitefebraban/Eduardo%20Pugliese%20-%2020%2005%20-%2009h00.pdf>. Acesso em 10/05/2015.

<sup>106</sup><http://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tst-sdi-i-transitoria>. Acesso em 10/05/2015.



**VELLOSO FILHO E OUTRO(S) RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS PROCURADOR: PATRÍCIA VARGAS LOPES E OUTRO(S) RECORRIDO: OS MESMOS. EMENTA 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. NÃO-CONHECIMENTO.**

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. 8. Irrelevante o argumento de que as parcelas de outubro e novembro de 1995 referem-se à participação nos lucros, e as demais, nos resultados. 9. As expressões "lucros" e "resultados", ainda que não indiquem realidades idênticas na técnica contábil, referem-se igualmente a ganhos – percebidos pelo empregador em sua atividade

empresarial – que, na forma da lei, são compartilhados com seus empregados. 10. Para fins tributários e previdenciários, importa o percebimento de parcela do ganho empresarial pelos funcionários, seja ela contabilizada como lucro ou como resultado. 11. Ademais, in casu, ainda que houvesse distinção entre a participação nos lucros (outubro e novembro de 1995) e a participação nos resultados (dezembro de 1995 a junho de 1996), ocorreram múltiplos pagamentos em periodicidade inferior a seis meses em ambos os casos, o que afasta o argumento recursal. 12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). 13. O Recurso do Banco deve ser parcialmente provido, exclusivamente para afastar a tributação sobre o pagamento realizado em abril de 1996. O Recurso do INSS deve ser parcialmente provido para reconhecer a incidência da contribuição sobre aquele ocorrido em novembro de 1995. 14. O art. 27, § 2º, da Lei 9.711/1998 é claro ao condicionar a redução da multa à "liquidação do valor total da notificação fiscal de lançamento". A intenção do legislador foi premiar o pagamento imediato e desestimular a litigiosidade. Nesse aspecto, inviável equiparar depósito judicial à liquidação do valor total da notificação. 15. O TRF afastou a restrição "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997", prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (na redação dada pela Lei 9.528/1997), por entendê-la inconstitucional. Questão que não pode ser apreciada em Recurso Especial, sob pena de invasão da competência do STF. 16. Recurso Especial do Banco parcialmente provido. Recurso Especial do INSS parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.<sup>107</sup>

Dessa forma, no entendimento do STJ a PLR pode ser paga continuamente durante o ano, sem que haja incidência de contribuições sociais previdenciárias. O Tribunal Regional do Trabalho da Segunda Região (TRT2) Sumulou a matéria considerando que a vedação de pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no ano cível não retira a natureza

---

<sup>107</sup><http://www.ieprev.com.br/userfiles/file/STJ/Juriprodencia%20setembro%202009/ITA%20496949.pdf>. Acesso em 10/05/2015.

indenizatória da referida verba.

**SÚMULA Nº 14. Volkswagen do Brasil Ltda. Participação nos lucros e resultados. Pagamento mensal em decorrência de norma coletiva. Natureza indenizatória.** A despeito da vedação de pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no ano civil, disposta no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 19.12.2000, o parcelamento em prestações mensais da participação nos lucros e resultados de janeiro de 1999 a abril de 2000, fixado no acordo coletivo celebrado entre o Sindicato dos Metalúrgicos do ABC e a Volkswagen do Brasil Ltda., não retira a natureza indenizatória da referida verba (art. 7º, XI, da CF), devendo prevalecer a diretriz constitucional que prestigia a autonomia privada coletiva (art. 7º, XXVI, da CF).<sup>108</sup>

Dessa forma, por meio da edição da citada súmula, a matéria está pacificada na Região de competência do TRT2, com o entendimento de que o pagamento parcelado de PLR não retira a natureza indenizatória da verba. Para enriquecimento do trabalho, segue o posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sobre o pagamento parcelado da PLR.

Parecer PGFN CAT nº 2536, de 2012:

Tributário. Previdenciário. participação nos Lucros ou resultados. Incidência de contribuição previdenciária. Interpretação do §2º do art.3º da Lei nº. 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Vedação de antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucro ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, para efeito de não incidência de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que trata a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991. Se houver o descumprimento dos parâmetros normativos, a tributação ocorrerá sobre todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados.<sup>109</sup>

Para a PGFN caso ocorra descumprimento dos parâmetros normativos quanto à periodicidade, ou seja, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil, deverá ocorrer tributação sobre todas as parcelas.

<sup>108</sup><http://www.jusbrasil.com.br/diarios/63990628/trt-2-presidencia-27-08-2013-pg-1>. Acesso em 10/05/2015.

<sup>109</sup><http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/25362012>. Acesso em 08/05/2015.

### 3.3.2 Ausência de arquivamento do acordo de PLR perante o sindicato.

Para o CARF é imprescindível o arquivamento do acordo perante o Sindicato, para garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo), que versem sobre pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados, devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.<sup>110</sup>

#### Jurisprudência do CARF:

Jurisprudência – Caso Urubupunga (Acórdão nº. 2401-00.914 – 2ª S, 4ª C, 1ª TO)

Na íntegra: (...) com relação ao período de que trata o presente lançamento, existe nos autos Convenção Coletiva de Trabalho e Aditivo a Convenção Coletiva de Trabalho, relativo ao período de 2000/2002 o qual estabelece o prazo para o pagamento da PLR, e Planos de Metas para participação nos resultados relativos aos anos de 1999 a 2003 (fls. 113/132). Porém, embora solicitadas por meio de TIAD, não foram apresentadas as provas do arquivamento dos citados instrumentos na entidade sindical dos trabalhadores.

A despeito dos argumentos apresentados pela contribuinte, não é correto seu entendimento de que a concordância da entidade sindical com a Convenção Coletiva é suficiente para suprir a necessidade de atendimento da exigência prevista no § 2º do artigo 20 da Lei nº. 10.101/2000 (...).

É bem de se ver, assim, que o arquivamento de acordos celebrados na entidade sindical dos empregados, é um imperativo legal, e não apenas uma mera formalidade conforme entendeu a Recorrente.<sup>111</sup>

Por outro lado, a jurisprudência do STJ não compartilha com esse entendimento, e sim, que o mero procedimento de não arquivamento do acordo no sindicato não desconfigura o pagamento de PLR, assim, não há que se falar em incidência de tributos.

#### Jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU

<sup>110</sup>SILVA, Márcia Oliveira. Participação nos Lucros ou Resultados – Sua Obrigatoriedade. 1ª edição. 2013. Editora LTR

<sup>111</sup><http://www.apet.org.br/simposio-de-direito-tributario-2012/apet/dia29/PARTICIPACAO-DOS-EMPREGADOS-NOS-LUCROS-OU-RESULTADOS-DA-EMPRESA-LEI%2010-10100.ppt>. Acesso em 08/05/2015.

RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º. 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos ( arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. 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.

4. 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.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

**6. 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 previdenciária.**

7. 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.

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão

hostilizado, verbis:

"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. **Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597).**

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido. [g.n]<sup>112</sup>

Dessa forma, o entendimento do STJ é majoritário de 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 previdenciária, pois não afeta a natureza dos pagamentos.

### **3.3.3 Acordos firmados posteriormente ao período de aferição das metas.**

No entendimento do CARF há a obrigatoriedade legal de se acordar os termos da PLR antes do fim do período a que se refere o acordo, pois o acordo deve incentivar a produtividade e conter regras claras para aferição e não há como incentivar e aferir algo que já foi implantado.

Jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros em desacordo com os requisitos legais. Acordos, com posterior pagamento, firmados após o período em que o incentivo à produtividade e a aferição deveriam ocorrer são na verdade prêmios pagos por liberalidade da empresa, pois estão em desacordo com as finalidades da Lei 10.101/2000. (Acórdão 9202-01.246) Relator: Gonçalo BonetAllage – Sessão de 08/02/2011 – 2ª Turma – Câmara Superior de Recursos Fiscais.<sup>113</sup>

<sup>112</sup>[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:c6l\\_QE14jH8J:stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17638754/recurso-especial-resp-865489-rs-2006-0074749-5+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:c6l_QE14jH8J:stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17638754/recurso-especial-resp-865489-rs-2006-0074749-5+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br). Acesso em 06/05/2015.

<sup>113</sup><http://www.abdf.com.br/revista/artigo/271-posicionamento-do-carf-acerca-da-incidencia-da-contribuicao-previdenciaria-sobre-participacao-nos-lucros-ou-resultados-das-sociedades>. Acesso em 08/05/2015.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS –PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.

O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91. Recurso Voluntário Negado Acórdão 2401-00.570 , da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, Relatora designada: conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, de 20/08/2009.<sup>114</sup>

Por outro lado, O STJ firmou entendimento de que é válido o acordo pactuado pelo menos seis meses antes do pagamento da Participação dos Lucros, sem que haja violação das normas previstas na Lei 10.101/2000.

Jurisprudência do STJ:

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. NÃO-CONHECIMENTO.

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, quase 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 legitimamente 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

<sup>114</sup>Idem.



860/1995) c/c o art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/1991.

8. Irrelevante o argumento de que as parcelas de outubro e novembro de 1995 referem-se à participação nos lucros, e as demais, nos resultados.

9. As expressões “lucros” e “resultados”, ainda que não indiquem realidades idênticas na técnica contábil, referem-se igualmente a ganhos – percebidos pelo empregador em sua atividade empresarial – que, na forma da lei, são compartilhados com seus empregados.

10. Para fins tributários e previdenciários, importa o recebimento de parcela do ganho empresarial pelos funcionários, seja ela contabilizada como lucro ou resultado.

11. Ademais, in casu, ainda que houvesse distinção entre a participação nos lucros (outubro e novembro de 1995) e a participação nos resultados (dezembro de 1995 a junho de 1996), ocorreram múltiplos pagamentos em periodicidade inferior a seis meses em ambos os casos, o que afasta o argumento recursal.

12. **Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distancia.** Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente eles observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).

13. O Recurso do Banco deve ser parcialmente provido, exclusivamente para afastar a tributação sobre o pagamento realizado em abril de 1996. O Recurso do INSS deve ser parcialmente provido para reconhecer a incidência da contribuição sobre aquele ocorrido em novembro de 1995. REsp 496949 / PR, SEGUNDA TURMA, Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 31/08/2009. [g.n].<sup>115</sup>

Nesse sentido, o entendimento do STJ é de que, não incide contribuições sociais previdenciárias quando o acordo de PLR for pactuado com no mínimo seis meses de distância entre o acordo e seu efetivo pagamento.

### **3.4 Matérias controvertidas sobre a incidência de tributo PLR no CARF.**

Nesse tópico do trabalho, foram abordadas algumas matérias controversas sobre a incidência de contribuições sobre PLR que ainda não foram pacificadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Tema: Pagamento de PLR a executivos e dirigentes.

Jurisprudência CSN (Acórdão nº 2402-00.125 – 2ª S, 4ª C, 2ª TO)

Na íntegra: “Como já citamos, os acordos autorizaram, permitiram a criação, instituição da PLR dos executivos.

Ressalte-se, para deixar claro, que não há na legislação impedimento de criação de PLR diferenciadas por categoria funcional.

Ressalte-se que para pagamento de PLR dos executivos existe a

<sup>115</sup><http://www.ieprev.com.br/userfiles/file/STJ/Juriprodencia%20setembro%202009/ITA%20496949.pdf>. Acesso em 06/05/2015.



necessidade de que sejam atingidas as regras gerais, impostas a todos os segurados, e acrescenta-se outras condições para o pagamento. Nos acordos também há a previsão de que a PLR dos executivos seja implementada por normas internas complementares às expressas nos acordos, a serem acordadas entre a recorrente e comissão representativa dos executivos, composta por cinco membros, eleitos por seus pares.

Ora, (...) se há nos acordos, em todos, a anuência do sindicato para que a PLR dos executivos fossem acordadas com a recorrente e comissão representativa de cinco executivos eleitos pelos seus pares (segurados/trabalhadores/filiados ao sindicato), não há que se falar que o sindicato não participou da implementação dessa PLR, pois o sindicato delegou, permitiu, consentiu que as funções de definição, acompanhamento e avaliação das metas fossem acordados por essa comissão.”<sup>116</sup>

Essa primeira corrente entende que não há na legislação impedimento para criação de PLR, para categoria de executivos, desde que, seja nos moldes da legislação normativa prevista para categoria dos empregados. Entende ainda que, a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de expressa previsão legal (Lei 6.404/76).<sup>117</sup>

Em sentido contrário, outra corrente entende que a PLR não se estende aos dirigentes e executivos da empresa, e que a Lei 6.404/76, não deve ser utilizado como norma para pagamento de PLR.

Jurisprudência – Caso Dígitro (Acórdão nº 2803-002.099 – 2ª S, 3ª Turma Especial)

“LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. PAGAMENTOS A DIRIGENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONFIGURAÇÃO Valores pagos a título de Plano de Participação nos lucros ou resultados aos dirigentes não se amolda ao previsto no art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c lei 10.101/00, configurando-se como salário de contribuição.”

Para essa segunda corrente, executivos e dirigentes não podem se beneficiar da isenção prevista nos casos de pagamento de PLR para funcionários empregados, e deve ser configurada como salário de contribuição. Outra questão de grande repercussão e controvérsia no Colegiado são os critérios utilizados pelas empresas para auferir a PLR. A Lei regulamentadora não fixou quais os critérios que devem ser adotados para aferição da PLR. Dessa forma, os empregados utilizam-se

<sup>116</sup>[http://www.valor.com.br/search/apachesolr\\_search/CARF?page=49&solrsort=created%20desc](http://www.valor.com.br/search/apachesolr_search/CARF?page=49&solrsort=created%20desc). Acesso em 07/05/2015.

<sup>117</sup>DIAS, Karem Jureidini. Fato Tributário. Editora Noeses. 2013.

de determinados critérios que, para o fisco, desqualifica a natureza jurídica da PLR.<sup>118</sup>

Tema: Critérios para a fixação dos direitos de participação nos lucros ou resultados.

Acórdão 9202-00.503, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Relator: conselheiro Elias Sampaio Freire, de 09/03/2010.

Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

Para essa corrente, a Lei regulamentadora da isenção concedida para os pagamentos a título de PLR não enumera quaisquer índices obrigatórios, apenas sugere alguns, ao passo que a interpretação finalística da norma imunizante e de sua regulamentação não induz à conclusão de que deve haver estrita observância a índices pré-determinados.<sup>119</sup>

Por outro lado há posicionamento divergente no sentido de que é obrigatório que constem regras claras e objetivas quanto à fixação dos critérios, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo.

Acórdão 9202-00.503, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Relator: conselheiro Elias Sampaio Freire, de 09/03/2010.

Considerando as cláusulas do acordo coletivo firmado há de se concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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.

(...).

No entender dessa corrente há necessidade de se definir os índices obrigatórios para aferição das metas, assim como periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Assim, diante dessas

---

<sup>118</sup>DIAS, Karem Jureidini. Fato Tributário. Editora Noeses. 2013.

<sup>119</sup>Idem.

considerações, fica comprovada que para o gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora. Entretanto, a Lei nº. 10.101/2000, não traz regras detalhadas quanto à aplicação apropriada para aferição da participação nos lucros ou resultados. Por essa razão, temos tantas controvérsias existentes nas decisões perante os órgãos jurisdicionais.<sup>120</sup>

---

<sup>120</sup>Idem.

## CONCLUSÃO

Um dos principais escopos deste trabalho foi demonstrar que os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados estão isentos de tributos, desde que pagos ou creditados de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº. 10.101/00, a referida verba, paga pelo contribuinte em “desacordo” com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Todavia, a Lei nº. 10.101/00, não regulamentou todas as formas de aferição da PLR, gerando controvérsias perante os órgãos jurisdicionais. Dessa norma, tem trazido dúvidas no momento da instituição dos planos de participação e em diversos casos contencioso envolvendo a fiscalização e contribuintes.

Por essa razão, a evolução da jurisprudência administrativa e judicial a respeito da PLR é de grande importância, já que aumenta o grau de segurança na sua aplicação da norma, contribuindo inclusive para sua ainda maior propagação.

Contudo, é possível extrair dos precedentes do CARF a tendência de uma análise mais teleológica da PLR, visando sempre que possível privilegiar o seu pagamento, porém, dentro dos ditames previstos em Lei.

Diante do exposto, concluímos que para pacificação da jurisprudência no âmbito administrativo e judicial, seria necessário vincular às decisões do CARF com às do Judiciário, para isso, seria necessário criação de Súmulas Vinculante ou por meio de alteração na Lei nº. 10.101/2000 essas alterações seriam no sentido de explicitar os procedimentos e critérios para aferição da participação nos lucros ou resultados.

Por fim, a edição de Resoluções do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, contendo posicionamento concreto quanto à correta aplicação das normas que norteiam a PLR. Dessa forma, teremos mais celeridade nos processos envolvendo a tributação sobre o pagamento de participação nos lucros ou resultados.

Necessário se faz que exista melhor coadunação da compreensão das normas entre a esfera administrativa fiscal e a judicial, sob risco grave de lesão aos princípios da ampla defesa, devido processo legal e segurança jurídica.

Cumprido esclarecer que mesmo que não se possam vincular as decisões administrativas às judiciais, há que se terem parâmetros mínimos e novas legislações a serem seguidos entre as esferas administrativas e judiciais, bem como melhor enquadramento e coadunação entre os paradigmas e decisões seguidas

pelo CARF e o Judiciário, sob pena de cometimento de arbitrariedades e graves lesões ao contribuinte e/ou obreiro, partes que sempre estão em situação de desvantagem perante a administração pública.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes. Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Ed. Saraiva. 1ª Edição, 2009.

ALVES, Elias. A Contribuição de Iluminação Pública Nos Condomínios Edifícios. Editora Clube de Autores, 2007.

AMARO, Luciano – Direito Tributário Brasileiro – 11ª edição. Editora Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 4ª ed., 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Temas de Direito Constitucional. In: Doze anos da Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Temas de Direito Constitucional. In: Doze anos da Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 9.

Bonificações e Despesas Indiretas (BDI): Calculo Segundo o TCU. <http://www.portaltributario.com.br/>. Acesso em 02/03/2015.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares. Comentários às Súmulas Tributárias do STF, STJ, TRF's e CARF, 2ª edição.

BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher Delfino. Direito E Legislação Aplicada. Editora Ibpex.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em [www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br). Acesso em 25/04/2015.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2012.

BRASIL. Decreto-Lei 5.452 de 1º de maio de 1943. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm)>. Acesso em 18/03/2015.

BRASIL. Lei 10.101 de 19 de dezembro de 2000. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10101.htm)>. Acesso em 19/03/2015.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 31/03/2015.

BRASIL. Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)> Acesso em: 18/03/2015.

BRITTO, Demes; CASEIRO Marcos Paulo. Direito Tributário Internacional – Teoria e

Prática. Revista dos Tribunais. 1ª edição. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. Editora Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. Editora Saraiva. 2011. p. 73.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005. p. 88.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.p. 90.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira. Curso Elementar de Direito Previdenciário. São Paulo: Editora LTr, 2005.p. 126/127.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Constituição da República Federativa do Brasil Multiacessível. Acessado em 02/03/2015.

DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 11ª ed. São Paulo, SP: LTr, 2012.

DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 11ª ed. São Paulo, SP: LTr, 2012. p. 707.

DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 11ª ed. São Paulo, SP: LTr, 2012. p. 352.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Eduardo Rocha; MACÊDO, José Leandro Monteiro de. Curso de Direito Previdenciário – São Paulo : Método, 2008.

DIAS, Karem Jureidini. Fato Tributário. Editora Noeses. 2013.

EDUARDO, Jeane Tavares Aragão, EDUARDO, Ítalo Romano. Curso de Direito Previdenciário. Ed. Elsevier Brasil.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade Magalhães. Tipicidade Tributária - 2 Ed.

Atualizada 2009. Editora Jurua.

FILHO, Senésio Cyrino Da Costa; KERTZMAN, Ivan. Salário De Contribuição. 2ª Ed. Revista, Ampliada E Atualizada.

FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2012.

FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Contribuições Previdenciárias - À Luz Da Jurisprudência Do CARF. Editora Saraiva. 2012.

FUNDAÇÃOANFIP: Disponível em: [www.fundacaoanfip.org.br](http://www.fundacaoanfip.org.br) – impresso no Brasil. 2ª ed., 2010.

FUNDAÇÃOANFIP: Disponível em: [www.fundacaoanfip.org.br](http://www.fundacaoanfip.org.br)– impresso no Brasil. 2ª ed. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”), p. 83.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições. (uma figura “sui generis”).

HARADA, Kiyoshi. DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO: Contém Comentários à LC N° 147/2014. 24ª edição (2015).

[http://anailtonmusk90.blogspot.com.br/2012\\_12\\_04\\_archive.html](http://anailtonmusk90.blogspot.com.br/2012_12_04_archive.html). Acessado em 02/03/2015.

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em 26/04/2015.

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em 10/05/2015.

<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/25362012>. Acesso em 08/05/2015.

<http://jus.com.br/artigos/4005/pensando-a-cip-contribuicao-para-custeio-do-servico-de-iluminacao-publica>. Acesso em 15/03/2015.

<http://jus.com.br/artigos/4005/pensando-a-cip-contribuicao-para-custeio-do-servico-de-iluminacao-publica>. Acesso em: 15/04/2015.

<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/servlet/INPDFViewer?jornal=1&pagina=33&data=12/05/2011&captchafield=firistAccess>. Acesso em 10/05/2015.

<http://sachalmon.com.br/wp-content/uploads/2014/05/Artigo-PLR-RDDT-224.pdf>. Acesso em 03/05/2015.

[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:c6l\\_QE14jH8J:stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17638754/recurso-especial-resp-865489-rs-2006-0074749-5+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:c6l_QE14jH8J:stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17638754/recurso-especial-resp-865489-rs-2006-0074749-5+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br). Acesso em 06/05/2015.

<http://www.abdf.com.br/revista/artigo/271-posicionamento-do-carf-acerca-da-incidencia-da-contribuicao-previdenciaria-sobre-participacao-nos-lucros-ou>



resultados-das-sociedades. Acesso em 08/05/2015.

<http://www.apet.org.br/simposio-de-direito-tributario-2012/apet/dia29/PARTICIPACAO-DOS-EMPREGADOS-NOS-LUCROS-OU-RESULTADOS-DA-EMPRESA-LEI%2010-10100.ppt>. Acesso em 08/05/2015.

<http://www.catho.com.br/carreira-sucesso/gestao-rh/plr-como-funciona-a-participacao-nos-lucros-e-resultados>. Acesso em 26/04/2015.

[http://www.facha.edu.br/biblioteca/dmdocuments/Andre\\_Dir\\_Trib\\_I%20Impostos.pdf](http://www.facha.edu.br/biblioteca/dmdocuments/Andre_Dir_Trib_I%20Impostos.pdf). Acesso em 14/04/2015.

<http://www.febraban.org.br/7Rof7SWg6qmyvwJcFwF7I0aSDf9jyV/sitefebraban/Eduardo%20Pugliese%20-%2020%2005%20-%202009h00.pdf>. Acesso em 10/05/2015.

[http://www.granadeiro.adv.br/template/template\\_clipping.php?Id=7798](http://www.granadeiro.adv.br/template/template_clipping.php?Id=7798). Acesso em 03/02/2015.

<http://www.ieprev.com.br/userfiles/file/STJ/Juriprodencia%20setembro%202009/ITA%20496949.pdf>. Acesso em 10/05/2015.

<http://www.ieprev.com.br/userfiles/file/STJ/Juriprodencia%20setembro%202009/ITA%20496949.pdf>. Acesso em 06/05/2015.

<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/contribuicao-de-melhoria-uma-alternativa-viavel-para-o-incremento-da-infraestrutura-brasileira/1580/>. Acesso em 02/05/2015.

<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/63990628/trt-2-presidencia-27-08-2013-pg-1>. Acesso em 10/05/2015.

<http://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tst-sdi-i-transitoria>. Acesso em 10/05/2015.

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212compilado.htm). Acesso em 03/05/2015.

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/794.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/794.htm). Acesso em 21/03/2015.

<http://www.portaltributario.com.br/noticias/alteracoeslei11941.htm>. Acesso em 12/05/2015.

<http://www.portaltributario.com.br/rps.htm>. Acesso em 03/05/2015.

[http://www.sindeaprij.org.br/cliente\\_2/site\\_17/file-11-12-2012-06-33-12.pdf](http://www.sindeaprij.org.br/cliente_2/site_17/file-11-12-2012-06-33-12.pdf). Acesso em 03/05/2015.

<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>. Acesso em 26/04/2015.

[http://www.stj.gov.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em 26/04/2015.

<http://www.tst.jus.br/>. Acesso em 26/04/2015.

[http://www.valor.com.br/search/apachesolr\\_search/CARF?page=49&solrsort=create](http://www.valor.com.br/search/apachesolr_search/CARF?page=49&solrsort=create)

d%20desc. Acesso em 07/05/2015.

<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1991/lei-8212-24-julho-1991-363647-norma-pl.html>. Acesso em 19/04/2015.

IBRAHIM, Fábio Zambite, Desaposentação – O Caminho Para Uma Melhor Aposentadoria – 2ª ed. Niterói/RJ: Impetus, 2007.

IBRAHIM, Fábio Zambite. Resumo de Direito Previdenciário – Niterói/RJ: Ímpetus, 4ª edição, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário/ 16. Ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

Implantação de PLR. <http://www.portaltributario.com.br/> Acesso em 02/03/2015.

JUND, Sergio. AFO – Administração Financeira e Orçamentária. 3ª edição. Ed. Elsevier Brasil.

KERTZMAN, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. Editora Jus Podium, s.d.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 10ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 1995, p. 317. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2005, p. 408/409.

MARTINS, Adalberto; CAVALVANTE, Hélio Augusto Pedroso. Elementos de Direito Individual do Trabalho. Ed. Porto Alegre: Síntese, 2000.

MARTINS, Adalberto; CAVALVANTE, Hélio Augusto Pedroso. Elementos de Direito Individual do Trabalho. Ed. Porto Alegre: Síntese, 2000. P. 85.

MARTINS, Ana Luiza, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de dos litígios fiscais – Rio de Janeiro, Capivara, 2010. p.128.

MARTINS, Ana Luiza. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de dos litígios fiscais – Rio de Janeiro, Capivara, 2010.

MARTINS, Ana Luiza. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução de dos litígios fiscais – Rio de Janeiro, Capivara, 2010.

MARTINS, Ivan Gandra da Silva. Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF. Ed. Revista dos Tribunais. 2012.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética. 2004.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética. 2004, p.44.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.68.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.71.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.73.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho. 26ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho. 26ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 812.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas do trabalho. 26ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 645.

NEVES, Gustavo Bregalda. Manual De Direito Previdenciário - Direito Da Seguridade Social. 2012. Ed. Saraiva.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Pensando a CIP - Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003.

OLIVEIRA, Aristeu. Manual Prático da Previdência Social. 16ª edição. Editora Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Aristeu. Manual Prático da Previdência Social. Ed. Atlas. 2012.

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária – Reflexos nos Processos Administrativos e Judiciais. Editora Noeses. 2012.

PAULSEN, Leandro A., Curso De Direito Tributário. 4ª Edição. 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado. 8ª edição, 2014. Editora MP.

REGIMENTO Interno do CARF – Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 – Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>> Acessado em 20/03/2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias. In Revista Dialética de Direito Tributário. Ed. 174. São Paulo: Dialética, 2012.

ROSA, Fernanda Della. Participação Nos Lucros ou Resultados: A Grande Vantagem Competitiva. 2ª edição. Ed. Atlas.

SANTOS, Leandro Luís Camargo. Curso de Direito da Seguridade Social. São Paulo. Editora LTr. 2005.

SANTOS, Leandro Luís Camargo. Curso de Direito da Seguridade Social. São Paulo. Editora LTr. 2005. p. 88/91.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Márcia Oliveira. Participação nos Lucros ou Resultados – Sua Obrigatoriedade. 1ª edição. 2013. Editora LTR.

SIMÕES, Thiago Taborda. Contribuições Sociais, Aspectos Tributários e Previdenciários. São Paulo. Editora Noeses, 2013.

SIMÕES, Thiago Taborda. Contribuições Sociais, Aspectos Tributários e Previdenciários. São Paulo. Editora Noeses. 2013, p.49.

SPAGNOL, Werther Botelho. As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro. Ed. Saraiva. 2002.

SUSSEKIND, Arnaldo. Instituições de Direito do Trabalho. 17. Editora São Paulo: LTr, s.d. I, p. 458-459.

SUSSEKIND, Arnaldo. Instituições de Direito do Trabalho. 17ª ed.. Editora: LTr. 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten; PAUSEN, Leandro. Contribuições: teoria geral – Contribuições em Espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten; PAUSEN, Leandro. Contribuições: teoria geral – Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANNA, João Ernesto Aragonês. Curso de Direito Previdenciário. 5. Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2012.

VIANNA, João Ernesto Aragonês. Curso de Direito Previdenciário. 5. Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2012.p.17.

VIANNA, João Ernesto Aragonês. Curso de Direito Previdenciário. 5 Ed. São Paulo, Editora Atlas.2012. p. 78.