

PARECER Nº , DE 2014

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS SOCIAIS,
sobre o Projeto de Lei do Senado nº 175, de 2008,
do Senador ALVARO DIAS, que *altera a Lei nº
10.101, de 19 de dezembro de 2000, para dar à
participação nos lucros ou resultados das
empresas o mesmo tratamento fiscal dado à
distribuição de lucros ou dividendos aos sócios
ou acionistas.*

RELATOR: Senador **CRISTOVAM BUARQUE**

I – RELATÓRIO

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 175, de 2008, do Senador ALVARO DIAS, é composto por três artigos. O primeiro confere nova redação ao § 5º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para aplicar à participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas o mesmo tratamento tributário da distribuição de lucros e dividendos previsto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O segundo artigo estabelece medidas tendentes a dar cumprimento ao que exige a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O terceiro artigo trata da vigência da norma ao dispor que entrará em vigor na data da publicação da lei. No seu parágrafo único, o referido artigo determina que o novo tratamento tributário conferido pelo art. 1º somente produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro imediatamente posterior àquele em que forem implementadas as medidas destinadas a darem cumprimento à LRF.

Na justificação, o autor da proposição afirma que a participação nos lucros e resultados foi um significativo avanço para as relações entre capital e trabalho no Brasil.

O autor destaca que a participação nos lucros e resultados preconizada pela Constituição da República de 1988 foi finalmente implementada no país com a promulgação da Lei nº 10.101, de 2000, fruto da conversão em lei de sucessivas medidas provisórias.

Entretanto, segundo o autor, a mencionada lei incorreu em injustiça, pois teria determinado a incidência do Imposto sobre a Renda sobre a participação do trabalhador nos lucros e resultados, diferentemente do tratamento conferido pela Lei nº 9.249, de 1995, à distribuição dos lucros e dividendos pagos pelas pessoas jurídicas. Como a referida lei teria afastado a incidência do Imposto sobre a Renda relativamente aos lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos sócios e aos acionistas, entende o autor do PLS que atenderia à isonomia conceder o mesmo tratamento tributário à participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa.

Concluiu o autor da proposição que, além de se fazer justiça com a concessão do tratamento isonômico em questão, o afastamento da incidência do imposto sobre os valores recebidos pelo trabalhador a título de participação nos lucros e resultados da empresa fomentaria este instituto de importância social e econômica.

É de registrar que não foram apresentadas emendas.

II – ANÁLISE

Observe-se, no tocante à constitucionalidade da proposição, que a União é competente, concorrentemente com os Estados e o Distrito Federal, para legislar sobre direito tributário, conforme prevê o inciso I do art. 24 da Constituição.

Além disso, cabe destacar que a União é o ente competente para instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza,

por força do inciso III do art. 153 da Constituição. Dessa forma, é também a União o ente competente para tratar de benefícios tributários relacionados ao referido imposto.

Nota-se que a matéria não é de iniciativa privativa do Presidente da República (art. 61, § 1º, da Constituição). Quanto à espécie normativa a ser utilizada, verifica-se que a opção por um projeto de lei ordinária revela-se adequada, pois a matéria não está reservada à lei complementar.

Registre-se, ainda, que o projeto de lei atende ao art. 150, § 6º, da Constituição, o qual exige lei específica para a concessão de benefícios tributários.

Referente à técnica legislativa, foram feitos ajustes no texto do PLS por meio de emenda proposta ao final, especificamente quanto à redação do art. 1º da proposição.

Superada a análise formal da proposição, segue o exame de seu conteúdo. O PLS nº 175, de 2008, conforme exposto, pretende dar novo tratamento tributário à participação do trabalhador nos lucros e resultados, regulamentada no Brasil pela Lei nº 10.101, de 2000.

A previsão dessa participação não é recente na história mundial. Embora de origem ainda mais remota, pode-se citar como marco a previsão da referida participação na Constituição do México de 1917, uma das constituições em que primeiro foram identificados direitos fundamentais de segunda geração, aqueles relacionados aos direitos sociais.

Nessa linha, é possível afirmar que a previsão constitucional da participação do trabalhador nos lucros e resultados das empresas, juntamente com outros direitos trabalhistas, compõe o conjunto de direitos positivados que evidenciou a transição dos Estados liberais para os Estados sociais, ocorrida em parte do mundo no início do século XX.

No Brasil, os direitos fundamentais sociais também passaram a ser previstos nas constituições, fruto dessa nova concepção de Estado. Especificamente quanto à participação dos trabalhadores nos lucros das

empresas, registre-se que a primeira previsão constitucional surgiu com o art. 157, inciso IV, da Constituição de 1946, embora já existente em normas infraconstitucionais.

É inegável que a previsão constitucional do referido direito dos trabalhadores evidenciou a importância da participação deles nos lucros da empresa. Tratava-se, desde então, da almejada aproximação entre capital e trabalho, de modo a valorizar a atividade laboral, e não apenas o empresário.

Assim como a Constituição de 1946, a Constituição de 1967 (art. 158, V) previu a participação do trabalhador nos lucros da empresa. Até a Constituição de 1988, entendia-se que tal participação **integrava a remuneração** do trabalhador, **o que não estimulava a adoção desse instituto pelos empresários**. O desinteresse dos empresários em concedê-lo devia-se à incidência de encargos trabalhistas sobre a verba que o trabalhador recebia a título de participação nos lucros e resultados.

Apenas com a **Constituição de 1988**, a participação nos lucros e resultados da empresa passou a ser **desvinculada da remuneração do trabalhador**. O inciso XI do art. 7º da Constituição assim prevê:

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

(...)

XI – **participação** nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; (Sem grifos no original)

Superou-se, assim, a barreira constitucional que existia para que as normas infraconstitucionais dissociassem a **remuneração** do empregado da **participação** em questão. Após sucessivas reedições de medidas provisórias que regularam o assunto, foi publicada a Lei nº 10.101, de 2000.

Na linha do que estabelece a Constituição, a Lei nº 10.101, de 2000, prevê que **a participação nos lucros e resultados** não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado e **não constitui base de**

incidência de qualquer encargo trabalhista (art. 3º). Essa previsão, autorizada pela Constituição, passou a fomentar a adoção pelo empresário desse instituto de integração entre capital e trabalho, que incentiva a produtividade da empresa, conforme estatui o art. 1º do referido diploma legal.

Como se nota, a legislação trabalhista evoluiu quanto à regulamentação da participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa ao remover os obstáculos que tornavam o instituto desinteressante ao empresário.

As normas que regulamentam a tributação dessa participação também evoluíram recentemente. O PLS nº 175, de 2008, contribui para a continuidade desse processo evolutivo.

É também a Lei nº 10.101, de 2000, que estabelece as regras tributárias aplicáveis à participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa. Inicialmente, a mencionada lei previu que as participações seriam tributadas na fonte como antecipação do Imposto sobre a Renda (IR) devido pelo empregado ao final do período de apuração, ou seja, ao final do ano-calendário. Cabia à pessoa jurídica empregadora a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IR.

Desse modo, o trabalhador que alcançasse rendimentos tributáveis em determinado ano-calendário tinha que apurar, na Declaração de Ajuste Anual, o imposto devido, considerados os valores retidos pela empresa a título de IR, incidente sobre a participação nos lucros e resultados.

Na prática, para fins de apuração do IR devido, a renda do trabalhador, auferida por força da remuneração decorrente de sua atividade laboral, era somada aos valores recebidos a título de participação nos lucros e resultados da empresa. Em outras palavras, os valores recebidos a esse título compunham a **base de cálculo do IR** que deveria ser **apurado ao final do ano-calendário**. Dessa forma, o trabalhador estava sujeito à tabela progressiva do IR também quanto à mencionada participação.

Com o objetivo de conferir tratamento tributário mais benéfico ao trabalhador, foi editada a Medida Provisória (MPV) nº 597, de 26 de dezembro de 2012, posteriormente convertida na Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013. De acordo com esse ato normativo, o **Imposto sobre a Renda** passou a incidir **exclusivamente na fonte**, com base em tabela progressiva específica. Com essa sistemática de tributação, os rendimentos relativos à participação nos lucros e resultados e o correspondente imposto retido na fonte passaram a não ser levados pelo trabalhador para a Declaração de Ajuste Anual, salvo como mera informação para efeitos de justificação da variação patrimonial.

O rendimento relativo à participação em questão ficou **integralmente tributado com base na tabela progressiva** prevista na mencionada MP e, posteriormente, na Lei nº 12.832, de 2013. Passou, então, a não mais haver somatório dos rendimentos do trabalhador e da participação nos lucros e resultados para fins de apuração anual do imposto devido.

A principal vantagem para o trabalhador com a nova sistemática decorreu da existência de faixa de rendimentos sujeita à alíquota zero. Até R\$ 6.000,00 (seis mil reais) anuais de participação em lucros e resultados, o trabalhador não é onerado com a retenção na fonte de Imposto sobre a Renda. Como os mencionados rendimentos não são levados à Declaração de Ajuste Anual, passaram a estar desonerados do referido imposto.

Antes da entrada em vigor da MPV nº 597, de 2012, a participação do trabalhador nos lucros e resultados apenas não seria tributada caso o somatório dessa participação com os rendimentos decorrentes do contrato de trabalho não alcançasse a primeira faixa subsequente à faixa de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), prevista na tabela progressiva desse tributo.

Como se verifica da tabela progressiva do IRPF abaixo transcrita, relativa ao ano-calendário de 2013, a primeira faixa subsequente à de isenção é a que pressupõe rendimentos anuais superiores a R\$ 20.529,36 (vinte mil quinhentos e vinte e nove reais e trinta e seis centavos):

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 20.529,36	-	-
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5	1.539,70
De 30.766,93 até 41.023,08	15,0	3.847,22
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5	6.923,95
Acima de 51.259,08	27,5	9.486,91

Assim, somente se o somatório da participação nos lucros e resultados com os rendimentos decorrentes do contrato de trabalho não alcançasse essa primeira faixa é que o trabalhador estaria livre da tributação do IRPF sobre a referida participação. Disso se extrai uma das vantagens trazidas pela atual sistemática, pois basta que a participação seja inferior a R\$ 6.000,00 (seis mil reais) anuais para que não haja imposto a ser retido sobre esse ganho do trabalhador.

A tabela progressiva específica do IR incidente sobre a participação do trabalhador nos lucros e resultados é a seguinte (Lei nº 10.101, de 2000):

Valor da PLR anual (EM R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir do IR (EM R\$)
de 0,00 a 6.000,00	0%	-
de 6.000,01 a 9.000,00	7,5%	450,00
de 9.000,01 a 12.000,00	15%	1.125,00
de 12.000,01 a 15.000,00	22,5%	2.025,00
acima de 15.000,00	27,5%	2.775,00

Também fica claro que outras vantagens tributárias decorrem da referida tabela e da sistemática de tributação exclusiva na fonte. O trabalhador que recebe salários em montante correspondente à última faixa de tributação do IRPF, portanto sujeito à alíquota de 27,5%, pode ter tributação em menor patamar quanto à participação nos lucros e dividendos que recebeu, caso essa participação não atinja a última faixa de valor da tabela específica introduzida na Lei nº 10.101, de 2000, pela MPV nº 597, de 2012, convertida na Lei nº 12.832, de 2013.

Entretanto, não se desconhece que situações discrepantes podem ser verificadas em decorrência do atual regime de tributação. Basta imaginar o trabalhador que aufera R\$ 7.000,00 (sete mil reais) de participação anual nos lucros da empresa e R\$ 12.000,00 (doze mil reais) sujeitos à tributação pela regra geral do IRPF. Pela atual sistemática, o trabalhador será tributado pelo ganho oriundo da participação nos lucros e resultados à alíquota de 7,5%. Caso ainda estivesse em vigor o regime anterior à MPV nº 597, de 2012, o total de rendimentos do trabalhador, somados os valores de participação e de remuneração, estaria dentro da faixa de isenção do IRPF, razão pela qual não haveria imposto a ser recolhido.

Não há dúvidas de que o PLS nº 175, de 2008, afasta eventuais discrepâncias como a mencionada. Além disso, a proposição avança na desoneração dos rendimentos de que trata, pois confere isenção do Imposto sobre a Renda dos valores recebidos a título de participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa independentemente do montante recebido a esse título.

O art. 1º da proposição confere nova redação ao § 5º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, de modo a aplicar à participação do trabalhador nos lucros e resultados o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Este dispositivo determina que os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas aos sócios, por exemplo, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) e não integrarão a base de cálculo do IR do beneficiário.

Fala-se em isenção por ser esse o benefício fiscal existente para os beneficiários da distribuição de lucros e dividendos da empresa, o

qual está previsto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Como o PLS nº 175, de 2008, determina a aplicação do referido dispositivo legal à participação do trabalhador nos lucros e resultados, conclui-se que o **objetivo é conferir isenção do IR à aludida participação.**

Conceder desoneração aos rendimentos de participação do trabalhador nos lucros e resultados tem o escopo de fomentar, ainda mais, a utilização do referido instituto de convergência entre capital e trabalho, que confere bem-estar aos sócios e aos trabalhadores da empresa. Além disso, contribui para que a empresa observe sua função social, razão pela qual deve ser estimulado.

Quanto ao aspecto tributário, a isenção é salutar, pois elimina a bitributação econômica dos rendimentos. No caso dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e aos acionistas, a bitributação econômica é evitada com a previsão do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Isentam-se os rendimentos dos beneficiários, visto que a pessoa jurídica foi anteriormente tributada quando da apuração do lucro auferido.

Essa mesma lógica será conferida aos rendimentos dos trabalhadores a título de participação nos lucros e resultados da empresa. Com exceção das empresas que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo lucro real, as demais pagam o IRPJ sobre a renda obtida e posteriormente distribuída, em parte, aos trabalhadores. Concedida isenção aos beneficiários da participação nos lucros e resultados, será evitada a bitributação econômica dessa renda.

Com a aprovação do PLS nº 175, de 2008, não haverá mais retenção na fonte pela empresa e, portanto, será desnecessária a previsão de tabela progressiva específica.

É importante ressaltar que se mostrou necessário ajustar a nova redação que se pretende conferir ao 5º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. Ao invés de determinar a aplicação do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, foi preferível dispor expressamente sobre o novo tratamento tributário. Como o referido art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, fala em lucros e dividendos apurados a partir de 1996, a aplicação desse dispositivo à participação nos lucros e resultados poderia acarretar direito à restituição do IR incidente a

partir do referido ano até a entrada em vigor da nova lei, salvo, obviamente, os valores alcançados pela prescrição. Justifica-se, portanto, a apresentação de emenda para evitar a referida interpretação.

Além disso, a nova redação que será atribuída ao § 5º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, implica revogação das normas tributárias relacionadas à atual sistemática de tributação constantes nos §§ 6º a 11 do mesmo artigo de lei. Como perdem aplicabilidade os referidos dispositivos, a revogação expressa se impõe, por força do que determina o art. 9º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, o que será efetivado por meio da emenda em anexo.

III – VOTO

Em face do exposto, opinamos pela aprovação do Projeto de Lei do Senado nº 175, de 2008, com as seguintes emendas:

EMENDA Nº - CAS

Dê-se ao art. 1º do Projeto de Lei do Senado nº 175, de 2008, a seguinte redação:

“**Art 1º** O art. 3º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘**Art. 3º**
.....’

§ 5º A participação de que trata este artigo não ficará sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrará a base de cálculo do imposto de renda do trabalhador.’ (NR)”

EMENDA Nº - CAS

O Projeto de Lei do Senado nº 175, de 2008, é acrescido do seguinte dispositivo:

“Art 4º Ficam revogados os §§ 6º a 11 do art. 3º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. (NR)”

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator