

# Economic Analysis of Law Review

## Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social

*The Possibility of Payment of Profit or Result Sharing to Employees of Educational and Social Assistance Institutions*

Isabela Bonfá de Jesus<sup>1</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

Luiza Nagib<sup>2</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

Jhonatas Ribeiro da Silva<sup>3</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

### RESUMO

A fruição da imunidade tributária a impostos pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, pressupõe que elas não distribuem parcelas de suas rendas ou patrimônio a qualquer título. O trabalho pretende demonstrar que essa diretriz não obsta o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a seus empregados, nos termos da Lei 10.101, de 2000.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Imunidade. Instituições de Educação e Assistência Social. Remuneração de Empregados. Participação nos Lucros ou Resultados.

**JEL:** K22; K34.

### ABSTRACT

Tax immunity to non-profitable education and social assistance institutions are conditioned to the non-distribution of income or equity in any form. Our paper intends to demonstrate that this condition does not prevent these institutions to pay Profit Sharing to its' employees, as set forth by Law 10.101, of 2000.

**Keywords:** Tax Law. Tax immunity. Education and Social Assistance Institutions. Employees Compensation. Profit Sharing Plan.

**R:** 17/12/21 **A:** 22/02/22 **P:** 30/04/22

<sup>1</sup> E-mail: [ibonfa@pucsp.br](mailto:ibonfa@pucsp.br)

<sup>2</sup> E-mail: [luizanagib@uol.com.br](mailto:luizanagib@uol.com.br)

<sup>3</sup> E-mail: [jhonatasribeiro@yahoo.com.br](mailto:jhonatasribeiro@yahoo.com.br)

## 1. Introdução

As instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desempenham um relevante papel na sociedade, colaborando com o Estado na consecução das finalidades republicanas.

Por esse motivo, tanto quanto possível, quis o constituinte incentivar essas instituições, assegurando que elas existam desembaraçadamente, inclusive de encargos tributários<sup>4</sup>. Daí a razão de a Constituição ter previsto sua imunidade a impostos.

Ao longo dos anos, essas instituições passaram por um contínuo processo de profissionalização, atraindo trabalhadores qualificados, o que é extremamente positivo para que elas atinjam suas finalidades essenciais. Assim, se em algum momento houve a concepção de que as pessoas que atuam nessas instituições deveriam ser voluntárias, essa visão está há muito superada.

Nesse sentido, o Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE), entidade que reúne algumas das principais instituições que atuam no terceiro setor, recomenda, em seus indicadores de governança, que as instituições tenham uma estratégia de gestão de pessoas pautada (i) por uma política de remuneração e benefícios aprovada pelo Conselho Deliberativo; (ii) por um processo de definição da remuneração e benefícios que garanta que os funcionários não estejam envolvidos na decisão sobre sua própria remuneração; e (iii) pela realização periódica de avaliações do executivo principal e da equipe técnica<sup>5</sup>, o que denota a profissionalização dessas entidades e a adoção de práticas de mercado no tocante à gestão de seus empregados e dirigentes.

Além disso, muitas dessas instituições atuam em segmentos em que a atividade empresarial se faz presente, concorrendo com essas empresas na atração de pessoal qualificado.

Basta pensar nas instituições de educação confessionais, as quais, em geral, não possuem finalidade lucrativa e precisam disputar professores com grandes grupos empresariais. Outrossim, no que toca às instituições atuantes na área da saúde, que competem por profissionais com hospitais organizados sob a forma empresarial.

Dessarte, sem prejuízo da necessidade de que essas instituições conservem a ausência de finalidade lucrativa e cumpram os requisitos legais que condicionam a fruição da imunidade a impostos, elas precisam oferecer aos profissionais condições de trabalho equivalentes às oferecidas pelas empresas, sob pena de pôr em risco o próprio atingimento de suas finalidades.

Assim, as instituições sem fins lucrativos devem oferecer salários compatíveis com os praticados em seu segmento de atuação, ofertando benefícios como plano de saúde ou previdência privada, bem como perspectiva de crescimento profissional, entre outros componentes tangíveis e intangíveis. Também devem remunerar seus empregados em função de indicadores ou do atingimento de metas convergentes com suas finalidades essenciais, o que normalmente é feito por meio da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), de que trata a Lei 10.101/2000.

Falar em pagamento de PLR por instituição sem fins lucrativos imunes pode soar como uma heresia, afinal, como uma entidade que não tem o lucro por objetivo e à qual é defeso distribuir “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”, poderia pagar a seus

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 667.

<sup>5</sup> Grupo de Institutos Fundações e Empresas – GIFE. Indicadores GIFE de Governança. Disponível em: <https://gife.org.br/indicadores-gife-de-governanca/#custom-modal-14>. Acesso em: 23 jun. 2021.

empregados justamente um rendimento correspondente a seus lucros ou resultados, sem comprometer a fruição da imunidade?

Como se espera demonstrar a seguir, trata-se de um falso dilema, decorrente de uma visão preconceituosa e apressada tanto do instituto da PLR quanto do que se deve entender por ausência de finalidade lucrativa. Mais do que isso, pretende-se evidenciar que o pagamento de PLR por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não só é possível, como desejável para que essas instituições alcancem suas finalidades essenciais e assim contribuam para o desenvolvimento do País.

## 2. Imunidade Tributária

Antes de abordar a questão do pagamento de PLR por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, imunes a impostos na forma do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, cabe situar o que é a imunidade tributária.

O conceito de imunidade tributária está diretamente relacionado ao de competência tributária, pois é nesse contraste que ele adquire seu sentido.

Assim, ensina Roque Antonio Carrazza, “a competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos”, correspondendo a uma manifestação da autonomia das pessoas políticas<sup>6</sup> – sim, pois a autonomia política, administrativa e organizacional pressupõe os recursos financeiros necessários para o seu exercício –, a autonomia financeira.

Portanto, sendo a competência tributária a capacidade outorgada pela Constituição aos entes políticos de, mediante lei, criar tributos *in abstracto*, a imunidade tributária demarca negativamente essa competência<sup>7</sup>, estabelecendo seus limites.

Conquanto ambos se insiram entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades não se confundem com os princípios constitucionais tributários, pois, enquanto os princípios repousam na premissa de existência de competência tributária, orientando seu adequado exercício, as imunidades denegam a competência tributária, vedando seu exercício em determinadas circunstâncias<sup>8</sup>.

As imunidades são fenômeno de natureza constitucional, atuando como limitação de conteúdo, pois inabilitam juridicamente a capacidade de o ente tributante disciplinar, de certo modo, determinado tema, fixando a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas em função de sua natureza ou porque vinculadas a certos fatos, bens ou situações<sup>9</sup>.

Porque subtraem parcela do campo de abrangência das normas atributivas de competência, delimitando-as negativamente, as normas imunizantes são regras de estrutura, pois orientam a edição de outras regras – vem daí, conforme Regina Helena Costa, a inadequação da expressão

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 424-425.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 602.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 603.

“hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”, pois não lhes é aplicável o fenômeno da incidência<sup>10</sup>.

Desse modo, repetindo as lições de Aliomar Baleeiro<sup>11</sup>, há consenso acerca de que a imunidade: “[...] obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados; [...]”.

Nesse compasso, as imunidades tributárias materializam direitos fundamentais, sendo dotadas de elevada carga axiológica. São vedações absolutas à tributação que, além de delimitar competência, reflexamente conferem ao titular o direito subjetivo público de não ser tributado<sup>12</sup>.

Como a definição da competência tributária foi feita em nível constitucional, as exonerações tributárias mais relevantes, expressões dos valores mais prestigiados pela Constituição, estão nesse mesmo patamar. Como observa Regina Helena Costa, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo no que toca às imunidades, pois correspondem a autênticas cláusulas pétreas, limitações materiais ao exercício do poder constituinte derivado, pois seu fundamento são as diversas liberdades contempladas no texto constitucional<sup>13</sup>.

As normas imunizantes densificam princípios e valores fundamentais, sendo instrumentos de realização de extrafiscalidade no plano constitucional, correspondendo a instrumentos para se alcançarem valores ou fins apontados na própria Constituição, por meio da obstrução a que o poder público institua tributos em determinadas situações ou em relação a certas pessoas ou bens, em benefício da função indutora de comportamentos.

### **3. A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social**

A imunidade a impostos das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, está prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, que prevê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI – instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...].

§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Inicialmente contemplada na Constituição de 1946, a imunidade em tela foi mantida desde então. Trata-se de imunidade subjetiva, pois vincula-se às características de seus titulares<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372.

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 58.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 90-91.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 393.

## Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social

Seu fundamento, assim como da imunidade dos templos, dos sindicatos de trabalhadores, dos partidos políticos e de suas fundações, repousa no fato de que a Constituição juridiciza determinados valores éticos, garante-os e protege-os<sup>15</sup>.

Como foi dito no início, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, contribuem para a consecução dos objetivos da República das formas mais variadas: assistindo os necessitados, promovendo a defesa de direitos, educando (em sentido amplo) a população, provendo acesso à saúde etc. Logo, a imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, justifica-se pelos valores fundamentais prestigiados pelo constituinte, quais sejam os fins nobres e elevados dessas entidades, que se emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado<sup>16</sup>. Trata-se de uma imunidade ontológica, pois, ainda que essas entidades possam ter capacidade econômica, em face da ausência de finalidade lucrativa e de seus propósitos, elas não possuem capacidade contributiva, isto é, não dispõem de meios para contribuir por meio de impostos sem sacrifício de sua capacidade de atuação – nesse sentido, Regina Helena Costa assinala que a capacidade contributiva é um *plus* em relação à capacidade econômica, correspondendo à capacidade econômica gravável, que pode ser submetida à tributação por meio de impostos.<sup>17</sup>

De acordo com a redação da parte final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, pressupõe que “sejam atendidos os requisitos da lei”, dos quais emerge a questão sobre se tratar de uma imunidade condicionada ou incondicionada.

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a imunidade em tela não é autoaplicável, carecendo de acréscimo normativo: “a regra imunitória é, todavia, *not self-enforcing* ou *not self-executing*, como dizem os saxões, ou ainda não bastante em si, como diria Pontes de Miranda”<sup>18</sup>. No mesmo sentido é o entendimento de Aires Barreto e de Paulo Aires, para os quais essa imunidade é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos, tratando-se de norma de eficácia limitada, que reclama a integração requerida pela Constituição<sup>19</sup>.

Para Regina Helena Costa, a imunidade em questão é condicionável, mas não condicionada – ou seja, é uma norma constitucional de eficácia contida ou restringível, pois seus efeitos são passíveis de contenção pelo advento de lei veiculadora das restrições admissíveis pela Constituição<sup>20</sup>.

Em que pese a ausência de convergência no tocante a esse ponto, há relativo consenso na doutrina<sup>21</sup> de que a “lei” a que a parte final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 se refere há de

<sup>15</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 326.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 327.

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 94.

<sup>18</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 327.

<sup>19</sup> BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 65.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 106-107.

<sup>21</sup> Importante destacar a posição divergente de Aliomar Baleeiro, para quem “a lei que fixará os requisitos é a ordinária” (**Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 505).

ser lei complementar, a teor do que estabelece o artigo 146, II, da Constituição, que define que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Roque Antonio Carrazza observa que “a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de *aspectos formais*, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo”<sup>22</sup>.

O artigo 14 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que avaliaremos a seguir, faz as vezes dessa lei complementar.

### **3.1. Requisitos para a fruição da imunidade**

Para efeito de fruição da imunidade a impostos pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, estabelece o artigo 14 do CTN que:

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título<sup>23</sup>;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1.º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1.º do artigo 9.º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2.º Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos

Como se vê, os requisitos para que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, possam gozar da imunidade a impostos são: (i) a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) a aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e (iii) a manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, requisitos estes que, a rigor, traduzem a ausência de finalidade lucrativa na atuação dessas instituições, sendo, portanto, decorrências do próprio texto constitucional.

Hugo de Brito Machado constata que esses requisitos são de atendimento continuado e, se deixarem de ser observados a qualquer tempo, a instituição perde o direito à fruição da imunidade<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 656.

<sup>23</sup> A redação atual do inciso I do artigo 14 do CTN foi dada pela Lei Complementar 104/2001, sendo mais abrangente que sua redação original, que estabelecia o dever de “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado”.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 205.

## Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social

Vale verificar que o Poder Executivo não pode estabelecer outras exigências, tampouco depende a fruição da imunidade de qualquer requerimento ou petição.

No que toca propriamente aos requisitos instituídos pelo CTN, interessa particularmente para este trabalho o inciso I do artigo 14, o qual será tratado no tópico a seguir. Contudo, mostra-se oportuno discorrer, ainda que brevemente, sobre os requisitos estabelecidos pelos incisos II e III do mesmo artigo.

Determina o inciso II do artigo 14 do CTN que a fruição da imunidade a impostos pressupõe que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos devem aplicar “integralmente, no País, seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais”.

A literalidade do dispositivo em questão, em uma leitura apressada, pode fazer parecer que a fruição da imunidade em tela subordina-se a que a instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não possua qualquer tipo de relacionamento com o exterior: não importe bens ou serviços, não participe de eventos internacionais, não tenha ganhos ou rendimentos provenientes do exterior e assim sucessivamente.

Contudo, o que na verdade se espera é que os recursos obtidos por essas instituições sejam aplicados no interesse do País: seus dispêndios, ainda que incorridos no exterior, devem ser voltados ao atendimento das necessidades no País.

Daí por que não lhes ser defeso conceder bolsas para aprimoramento de seus empregados em instituições no exterior, ou ainda contratar pesquisas e outros trabalhos desenvolvidos por contrapartes estabelecidas em outros países.

Do mesmo modo, visando a perpetuidade das instituições, nada obsta que elas apliquem seu patrimônio no mercado financeiro internacional<sup>25</sup>, desde que os recursos assim obtidos sejam revertidos para a consecução de suas finalidades essenciais exclusivamente no Brasil.

É o que pensa Roque Antonio Carrazza<sup>26</sup>, quando assinala que:

[...] a necessidade de *aplicação dos recursos no País* impede que haja remessa definitiva de divisas ao exterior [...]. No entanto, para aumentarem seu patrimônio, podem, sem perda da imunidade, fazer investimentos que eventualmente levem a aplicações financeiras no exterior. Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País. Não arreda o direito à imunidade, porém, a concessão, a seus funcionários, de bolsas de estudos para o exterior.

Especificamente no que toca ao desenvolvimento das finalidades essenciais no País, cabe mencionar que Roque Antonio Carrazza tem uma posição até mais liberal, pois entende que os tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, dos quais o Brasil é signatário, possuem *status* supralegal e dariam suporte a uma flexibilização do inciso II do artigo 14 do CTN, permitindo que instituições de educação e de assistência social estabelecidas no Brasil apoiassem instituições

<sup>25</sup> O que faz todo o sentido, pois muitas dessas instituições desenvolvem projetos que se perpetuam ao longo dos anos e precisam de um fluxo contínuo de recursos, os quais podem ser mais facilmente obtidos mediante aplicações financeiras no exterior, quando as taxas locais se tornam menos atrativas (o que é evidenciado pelo Relatório de Economia Bancária 2020, o próprio Banco Central do Brasil reconhece que a taxa do depósito interfinanceiro, refletindo o movimento da política monetária, teve significativa queda em 2020, atingindo novos mínimos históricos – Banco Central do Brasil. Relatório de Economia Bancária 2020. Disponível em [https://www.bcb.gov.br/content/publicacoes/relatorioeconomiabancaria/reb\\_2020.pdf](https://www.bcb.gov.br/content/publicacoes/relatorioeconomiabancaria/reb_2020.pdf). Acesso em: 27 jun. 2021).

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 659.

congêneres no exterior<sup>27</sup>. Sobre essa questão, Luís Eduardo Schoueri assinala que a previsão do inciso II do artigo 14 do CTN pode até parecer ultrapassada no panorama atual, pois o Brasil atua como sujeito de direito internacional, assumindo responsabilidade por ações sociais além-fronteiras. Contudo, observa o autor que, se a ação se der fora do País, a fiscalização da regularidade da entidade tornar-se-ia impossível, de onde emerge a conveniência de limitar a imunidade a ações no interesse do País e aqui contabilizadas<sup>28</sup>.

Aproveitando a referência à fiscalização da regularidade da entidade, cabe falar brevemente sobre o requisito fixado pelo inciso III do artigo 14 do CTN, que estabelece a necessidade de que as instituições de educação e de assistência social mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Sobre essa exigência, Roque Antonio Carrazza observa que seu fundamento repousa na necessidade de que o Fisco possua meios adequados para aferir o cumprimento dos demais requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade (não distribuição do patrimônio ou renda e aplicação dos recursos no País). Para o autor, a escrituração contábil dessas entidades não precisa atender a todas as regras da boa técnica contábil, bastando que seja suficiente para comprovar o cumprimento dos requisitos citados anteriormente<sup>29</sup>.

Do mesmo modo, Luís Eduardo Schoueri destaca<sup>30</sup> que, “no que se refere ao requisito previsto no inciso III, é ele evidência de que a imunidade alcança apenas a obrigação de pagar impostos, não as denominadas obrigações acessórias”.

Assim, justamente para assegurar que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, sejam cumpridoras dos demais requisitos necessários para a fruição da imunidade, elas devem manter escrituração contábil adequada, além de cumprir suas obrigações acessórias.

### **3.2 Vedação à distribuição do patrimônio ou das rendas**

Como o objetivo deste estudo é demonstrar que não há incompatibilidade entre a fruição da imunidade e o pagamento de PLR por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, é de particular importância a avaliação do requisito estabelecido pelo inciso I do artigo 14 do CTN, que veda que essas instituições distribuam “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”.

Inicialmente, é importante verificar que o aspecto material para a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social é a ausência de finalidade lucrativa<sup>31</sup>.

Sobre essa questão, constata Roque Antonio Carrazza<sup>32</sup> que “a ausência de finalidade lucrativa exige tanto a não distribuição do patrimônio ou das rendas quanto o investimento dos resultados econômicos positivos obtidos pela própria entidade”.

---

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 677-685.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 399-400.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 659.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 400.

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 657.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 657.



## Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social

Nesse mesmo sentido, Luciano Amaro<sup>33</sup> assinala que o artigo 14 do CTN traduziu adequadamente a inexistência de finalidade lucrativa ao vedar a distribuição do patrimônio ou da renda dessas entidades:

Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit). Esse *superávit* não é lucro. Lucro é conceito afeto à noção de *empresa*, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada, não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruísta).

Portanto, não há proibição a que a entidade obtenha resultados positivos (superávits), desde que eles sejam reaplicados em suas finalidades essenciais.

Como desdobramentos do requisito do inciso I do artigo 14 do CTN, podem ser citados a necessidade (i) de que o estatuto da instituição preveja que, em caso de extinção, seu patrimônio será revertido a fim público; e (ii) de que a instituição não possa, mais à frente, transformar-se em empresa mercantil, aspectos ressaltados pela doutrina<sup>34</sup> e plasmados na alínea “g” do § 2.º do artigo 12 da Lei 9.532/1997<sup>35</sup>.

Como se vê, quis o constituinte que as instituições de educação e assistência social, para fruição da imunidade a impostos, não tivessem finalidade lucrativa, o que foi adequadamente traduzido pelo legislador complementar na impossibilidade de que elas distribuam “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”.

Isso, contudo, não embarga que elas tenham superávits, desde que eles sejam integralmente destinados à manutenção e ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais, o que corresponde à impossibilidade da distribuição de seu patrimônio ou renda.

Luís Eduardo Schoueri<sup>36</sup> assinala que “o conceito de ‘distribuição’ deve ser entendido com este sentido: “Distribuir’ parcela do patrimônio é empregá-lo em finalidade diversa daquela à qual se propôs a associação”, o que corresponderia a um “ato anormal de gestão”, o que inclui, obviamente, a distribuição de lucros aos “sócios”, mas vai além, demandando que todos os atos praticados pelos seus administradores sejam no interesse de que a instituição atinja seus objetivos institucionais.

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 153.

<sup>34</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 330.

<sup>35</sup> A alínea “g” do § 2.º do artigo 12 da Lei 9.532/1997, a pretexto de regulamentar a imunidade das instituições de educação e de assistência social a impostos, impõem-lhes o dever de “assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público”. Conquanto se trate de disposição veiculada por meio de lei ordinária, o STF, no julgamento da ADI 1.802, reconheceu a sua constitucionalidade.

<sup>36</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 398.

Isso não significa que tais instituições não possam remunerar seus empregados segundo condições de mercado e desde que essa remuneração seja corresponsável aos serviços prestados<sup>37</sup>.

Tratando especificamente dos administradores dessas instituições, Luís Eduardo Schoueri<sup>38</sup> destaca que:

[...] considerando que as associações crescem geometricamente em importância na sociedade brasileira, seria uma visão míope esperar que elas mantivessem gestão amadora, composta apenas por voluntários. Se tal requisito pode ser esperado de pequenas associações, hoje se identificam entidades de grande porte que cumprem papel importante na assistência social e na educação, cuja gestão exige a atuação profissional. Daí não ser anormal que tais entidades valham-se de profissionais cuja formação permita maximizar seus resultados. A remuneração de tais administradores, desde que baseada em critérios de mercado, não pode ser considerada um ato anormal de gestão. Ao contrário, 'anormal' seria esperar que profissionais tivessem dedicação exclusiva a tais entidades, sem qualquer remuneração.

Conquanto tenha se referido à figura do administrador, que frequentemente não possui vínculo de emprego, mas estatutário, com a instituição, as palavras do autor aplicam-se perfeitamente aos empregados dessas entidades, que devem ser remunerados segundo padrões de mercado.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>39</sup> destaca que a “remuneração dos funcionários, dirigentes, administradores e gestores, desde que efetuada de acordo com as leis de mercado e que seja equivalente aos serviços laborais por eles prestados, não afasta a imunidade em tela”.

Misabel Abreu Machado Derzi<sup>40</sup>, em comentário de atualização à obra de Baleeiro, segue a mesma linha, explicando que em relação ao trabalho remunerado “[...] deve ser investigada a contrapartida efetiva, de trabalho real, e necessário de dirigentes, gerentes, e outros membros da instituição. Também deverá ser buscada a compatibilização entre remuneração paga a dirigentes e a remuneração usual, de mercado”.

Diante do exposto, fica evidenciado que não fere o inciso I do artigo 14 do CTN o pagamento por instituições de educação e assistência social, de remuneração a seus dirigentes e empregados, desde que tais pagamentos sejam corresponsáveis aos serviços prestados e observem os padrões de mercado.

---

<sup>37</sup> Tanto assim que a Lei 9.532/1997, que pretensamente regulamenta a imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a impostos, em sua redação original vedava o pagamento de remuneração aos dirigentes dessas instituições, foi sucessivamente alterada e em sua redação atual “permite” que eles sejam remunerados em condições de mercado, pelos serviços prestados.

<sup>38</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 399.

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 658.

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 530.

#### **4. A Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)**

A PLR, desvinculada da remuneração, está prevista no inciso XI do artigo 7.º da Constituição Federal, inserindo-se no rol dos direitos sociais. Prescreve o dispositivo constitucional em tela que:

Art. 7.º 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; [...]

A PLR não foi uma criação do constituinte de 1988, pois ela já era prevista nas Constituições de 1946<sup>41</sup> e de 1967<sup>42</sup> e, nesse sentido, Amauri Mascaro<sup>43</sup> assinala que se trata de instituto há muito praticado:

A origem da participação nos lucros, para alguns, é devida ao industrial Leclaire, dono de uma fábrica, estabelecido em Paris, que em 1827 reuniu seus operários, retirou de uma sacola dinheiro proveniente dos resultados do empreendimento e o distribuiu entre os trabalhadores. Outros alegam que o seu pioneiro é Robert Owen, que na Escócia, no princípio do século XX, fez uma experiência nesse sentido. Também o industrial francês Godin teria dado provas de sustentar a mesma ideia, chegando, em 1880, a ceder sua fábrica aos operários.

Pela ótica do Direito do Trabalho, a desvinculação da PLR da remuneração implica que ela não produz reflexos na fixação de outras parcelas devidas ao trabalhador (*v.g.*, horas extras, férias, décimo terceiro, depósitos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço<sup>44</sup>).

Com relação aos aspectos tributários, a desvinculação da PLR da remuneração implica que sobre ela não incidem os tributos que têm sua materialidade na folha de salários e nos demais rendimentos do trabalho, o que inclui as contribuições destinadas à seguridade social<sup>45</sup>, bem como as contribuições parafiscais<sup>46</sup>, caracterizando-se como uma imunidade objetiva.

Além disso, por se tratar de rendimento tributado exclusivamente na fonte, sujeito a tabela progressiva específica, o pagamento de PLR pode reduzir a carga tributária total dos rendimentos percebidos pelos beneficiários no ano, em comparação ao que ocorreria caso o valor fosse pago integralmente via folha de salários.

---

<sup>41</sup> “Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem a melhoria da condição dos trabalhadores:

[...] IV – participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa, nos termos e pela forma que a lei determinar; [...]”

<sup>42</sup> “Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...]

V – integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, nos casos e condições que forem estabelecidos; [...]”

<sup>43</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao direito do trabalho. 28. ed. São Paulo: LTr, 2002. p. 343.

<sup>44</sup> Conquanto pensemos que a natureza do FGTS seja de tributo, correspondendo a um empréstimo compulsório do trabalhador ao respectivo fundo, optamos por tratá-lo exclusivamente pela perspectiva trabalhista, como direito do trabalhador.

<sup>45</sup> *V.g.*, Contribuição Previdenciária do segurado e do empregador (e respectivo adicional, no caso das entidades de que trata o § 1.º do artigo 22 da Lei 8.212, de 1991), Seguro de Acidente do Trabalho, PIS incidente sobre a folha de salários, entre outras.

<sup>46</sup> *V.g.*, Salário-Educação, contribuições ao SESI, ao INCRA, ao SEBRAE, entre outras.

Em virtude desses aspectos, a PLR é um instrumento atraente para o pagamento de empregados, na medida em que reduz de modo expressivo o custo total incorrido pelo empregador, bem como frequentemente resulta em um maior benefício para os empregados.

É oportuno ressaltar que o fato de a PLR ser desvinculada da “remuneração” para fins trabalhistas ou tributários não quer dizer que seu pagamento decorra de uma liberalidade do empregador, pois, como se verá logo mais, ela é objeto de negociação entre partes independentes (empregadores e empregados) e é correspectiva ao atingimento de determinados objetivos.

Houve controvérsia sobre essa imunidade tributária ser condicionada ou não, tendo o Supremo Tribunal Federal concluído pela necessidade de sua regulamentação<sup>47</sup>.

Nesse compasso, a Lei 8.212/1991, que instituiu o plano de custeio da seguridade social e estabeleceu concretamente a hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária, na forma da competência outorgada pela Constituição Federal à União, previu expressamente a não tributação da PLR paga de acordo com a “lei específica”<sup>48</sup>.

Essa “lei específica” foi introduzida pela Medida Provisória 794/1994 (MP 794/1994), seguidamente reeditada até a sua conversão na Lei 10.101/2000.

A Lei 10.101/2000 *dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa*, estabelecendo, entre outras coisas, a necessidade de que a PLR seja negociada entre empregados e empregadores por meio de convenção ou de acordos coletivos de trabalho, ou de “comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”.

A Lei 10.101/2000 também determina a periodicidade máxima dos pagamentos, de modo a impedir que a PLR seja utilizada para substituir o salário, o que desvirtuaria o instituto.

Questão importante diz respeito aos métodos de aferição da participação devida ao empregado, do que cuidou o § 1.º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, segundo o qual:

Art. 1.º [...] § 1.º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I – índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II – programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ainda que a acepção usual da expressão “Participação nos Lucros ou Resultados” possa denotar o sentido de “distribuição de lucros”, aproximando-a da própria noção de dividendos, os

<sup>47</sup> RE 569.441, julgado em repercussão geral, com a fixação da tese: “Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988”.

<sup>48</sup> “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]”

§ 9.º 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;

[...].”

## **Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social**

trechos supra transcritos evidenciam que ela corresponde a um gênero que engloba uma ampla diversidade de indicadores, os quais também podem ser baseados na lucratividade, mas a ela não se limitam, pois também podem ser realizados pagamentos fundamentados em índices de produtividade ou qualidade, bem como em “programas de metas, resultados e prazos”.

Eis por que a expressão “Participação nos Lucros ou Resultados” ultrapassa a restritiva concepção de lucro contábil, pois o emprego do termo “Resultados” confere-lhe o sentido de “objetivos”, “finalidades”, os quais podem ser aferidos por meio de outros indicadores, o que fica bastante evidenciado pela parte inicial do inciso I e pelo inciso II do § 1.º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, supratranscrito.

Sobre esse dispositivo, Sergio Pinto Martins<sup>49</sup> assinala que ele:

[...] menciona programas de metas, resultados e prazos, que deveriam ser pactuados previamente, como um dos critérios de distribuição a serem previstos nos sistemas de negociação. Outros critérios, porém, podem ser utilizados, pois o § 1.º do art. 2.º usa a expressão ‘entre outros’, denotando ser exemplificativa a enumeração que faz, e não taxativa.

Nesse compasso, desde que devidamente pactuado entre empregador e empregado, nada obsta, por exemplo, que uma empresa tenha prejuízo em determinado exercício, mas distribua PLR em face do atingimento de metas desatreladas do lucro contábil. Do mesmo modo, não há embargo a que uma empresa tenha lucro, mas não pague PLR em face do não atingimento da meta estipulada.

Vale insistir, a PLR não corresponde à simples distribuição de lucros a empregados, pois os pagamentos feitos com fundamento nesse instituto podem decorrer de elementos totalmente estranhos ao mero lucro contábil, desde que assim tenha sido convencionado entre as partes interessadas – empregados e empregadores.

Essa questão é de extrema importância, pois, como mencionado anteriormente, um dos requisitos para que as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, possam fruir da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal é justamente a ausência de finalidade lucrativa, traduzida na não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda, a qualquer título.

### **4.1. A questão das instituições sem fins lucrativos**

Como a Lei 10.101/2000 “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa”, vem à tona dúvida sobre sua aplicabilidade às entidades não empresariais, especialmente às instituições sem fins lucrativos.

Especificamente quanto a essa questão, o inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000 estabelece que:

Art. 2.º [...] § 3.º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

[...] II – a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

---

<sup>49</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 261.

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

Essa disposição não constava na redação original da MP 794, tendo sido incluída em uma de suas reedições (Medida Provisória 1.276/1996) e posteriormente plasmada na Lei 10.101/2000.

O dispositivo estabelece uma não equiparação a empresa, para fins de aplicação da Lei 10.101/2000, que não alcança toda e qualquer entidade sem fins lucrativos, mas apenas aquelas que atendam (ou devam atender) aos requisitos que ele determina.

Por consequência, conquanto disponha “sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa”, a Lei 10.101/2000 aplica-se às entidades sem fins lucrativos que não atendam (ou não precisem atender) aos requisitos fixados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do § 3.º do artigo 2.º.

Esse é o caso, por exemplo, das instituições isentas do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, de que trata o artigo 15 da Lei 9.532/1997, que não precisam destinar seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades, para a fruição desse benefício<sup>50</sup> e, nesse sentido, não cumprem cumulativamente os requisitos a que se refere o inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000.

O acórdão 2402-01.864, da 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ilustra bem esse entendimento: “O regime da Lei 10.101/2000 pode ser aplicado às entidades sem fins lucrativos, exceto se tais entidades precisarem cumprir, cumulativamente, os requisitos elencados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do § 3.º do art. 2.º da Lei 10.101/2000”.

Fixada a premissa de que a Lei 10.101/2000 e, por consequência, o pagamento de PLR não são incompatíveis com toda e qualquer instituição sem fins lucrativos, importa avaliar se há identidade entre esses requisitos e aqueles estabelecidos pelo artigo 14 do CTN, para efeito da fruição da imunidade a impostos de que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição.

Nesse sentido, para facilitar a comparação, confira-se o quadro a seguir:

---

<sup>50</sup> Tais entidades devem cumprir apenas os requisitos estabelecidos pelas alíneas “a” a “e” do § 2.º do artigo 12 da Lei 9.532/1997. A exigência de destinação do patrimônio a entidade congênere ou ao poder público conta na alínea “g” do mesmo dispositivo e não se aplica a essas entidades.

## Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social

**Quadro 1:** Comparação entre os requisitos do CTN e da Lei nº 10.101/2000.

| Requisitos do artigo 14 do CTN   | Requisitos do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000   |
|--|---|
| I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;                                  | a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, <i>a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;</i>   |
| II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;                       | b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País  |
|  | c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;   |
| III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão | d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis |

**Fonte:** elaborada pelos autores

Como se vê, a redação dos incisos II e III do artigo 14 do CTN, porquanto não seja coincidente, é ao menos convergente com a redação das alíneas “b” e “d” do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000.

Por sua vez, embora a alínea “c” do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000 não possua paralelo entre os incisos do artigo 14 do CTN, ela corresponde a um dos requisitos indicados pela doutrina para a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Por outro lado, a redação do inciso I do artigo 14 do CTN é bastante diferente da redação da alínea “a” do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000, o que gera uma dúvida no mínimo razoável de qual seria a entidade a que o inciso II do § 3.º do artigo 2.º se referiu.

Contudo, dada a incerteza gerada pelo dispositivo em tela e em face de a PLR ser tópico recorrente de questionamento por parte da Receita Federal, esse instrumento de pagamento foi pouco empregado por instituições sem fins lucrativos.

### 4.2. A Lei 14.020/2020

Em 2020, durante o processo de conversão em lei da Medida Provisória 936/2020 (MP 936/2020), foram introduzidos alguns dispositivos que alteravam a Lei 10.101/2020, tornando-a mais clara e objetiva<sup>51</sup>. Tais dispositivos foram devidamente aprovados pelo Congresso Nacional e submetidos à sanção presidencial, foram vetados quando da publicação da lei de conversão, a Lei 14.020/2020.

<sup>51</sup> Parte das disposições veiculadas pela Lei 14.020/2020 foi originalmente veiculada por meio da MP 905/2019, a qual não foi convertida em lei e teve sua vigência encerrada pelo Congresso Nacional.

Esses vetos foram derrubados pelo Congresso Nacional em sessão realizada em 4 de novembro de 2020<sup>52</sup> e os dispositivos em tela foram promulgados em 6 de novembro do mesmo ano.

Entre as alterações promovidas na Lei 10.101/2000, foi introduzido o § 3.º-A em seu artigo 2.º, o qual estabelece que: “Art. 2.º [...] § 3.º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3.º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos”.

Veja que, em vez de alterar a redação do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000, o legislador optou por incluir um novo parágrafo, explicitando o sentido do dispositivo original, evidenciando seu caráter interpretativo.

Desse modo, o § 3.º-A esclarece o sentido do inciso II do § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000, reconhecendo a possibilidade de que as instituições sem fins lucrativos, inclusive as instituições de educação e de assistência social imunes a impostos na forma do artigo 150, VI, “c”, da Constituição, efetuem o pagamento de PLR a seus empregados, desde que essa participação não seja fixada a partir do “lucro” (superávit), mas sim de outros indicadores que podem ser convencionados entre as partes, visando ao melhor atingimento dos objetivos e finalidades dessas instituições: índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

## **5. A Imunidade e o Pagamento de PLR Pelas Instituições de Educação e de Assistência Social**

Como supramencionado, a Lei 10.101/2000, especialmente após as alterações introduzidas pela Lei 14.020/2020, permite que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, efetuem o pagamento de PLR a seus empregados, desde que ela seja fixada a partir de indicadores que considerem “índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos”, sendo-lhes defesa a adoção de programas de PLR fundados na simples distribuição de lucros ou superávits. Consequentemente, essas entidades possuem uma menor amplitude no estabelecimento de programas de PLR, quando comparadas a uma empresa, por exemplo.

Trata-se de uma restrição positiva, pois, (i) ao mesmo tempo que permite a adequada remuneração de seu corpo de empregados, de acordo com as melhores práticas de mercado e com economia dos tributos incidentes sobre a folha de salários, (ii) assegura o alinhamento entre os interesses desses empregados e as finalidades essenciais dessas entidades (que estarão refletidas nos “índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos” que nortearão seus programas de PLR), e (iii) ainda preserva o adequado cumprimento dos requisitos fixados pelo artigo 14 do CTN, pois ao estabelecer o programa de PLR, as instituições de educação e de assistência social sem finalidade lucrativa não estão distribuindo uma parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, mas remunerando seus empregados visando à consecução de suas finalidades essenciais – não há, portanto, incompatibilidade entre o inciso I do artigo 14 do CTN e a instituição de um programa de PLR segundo os parâmetros do § 3.º-A do artigo 2.º da Lei 10.101.

---

<sup>52</sup> Os vetos foram derrubados parcialmente.



## **Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social**

Além disso, sendo a PLR um direito constitucionalmente assegurado à generalidade dos trabalhadores, nos termos do artigo 7.º, XI, da Constituição<sup>53</sup>, a restrição aparentemente imposta pelo § 3.º do artigo 2.º da Lei 10.101/2000 seria eivada de inconstitucionalidade.

Isso leva necessariamente ao reconhecimento da possibilidade de que tais entidades estabeleçam programas de PLR, desde que sejam utilizados indicadores afetos à sua finalidade social e sem vinculação direta com o superávit de suas contas, compatibilizando a PLR com as condições determinadas pelo artigo 14 do CTN.

Nesse compasso, há convergência entre (i) as elevadas finalidades sociais de tais entidades, com (ii) os valores constitucionalmente consagrados e manifestados por meio da regra que lhes atribuiu a imunidade a impostos (artigo 150, VI, “c”, da Constituição) e (iii) a possibilidade de que tais entidades incentivem seus empregados a atingir essas finalidades sociais, por meio do estabelecimento de programas de PLR, desde que tais programas levem em consideração indicadores que se correlacionem com essas finalidades sociais, tais como a melhora dos indicadores de desempenho escolar, no que toca às instituições de educação, ou a redução de índices de infecção hospitalar, em entidades de assistência dedicadas à saúde, entre incontáveis outros.

Oportunamente, é importante observar que, anteriormente à edição da Lei 14.020/2020, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Receita Federal), por meio da Solução de Consulta 184/2015<sup>54</sup>, indicou que não haveria incompatibilidade entre o pagamento de abono salarial aos funcionários de instituição educacional, sem fins lucrativos, e a fruição da imunidade de que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, desde que não houvesse vinculação a critérios de distribuição de lucros e resultados de que trata a Lei 10.101/2000:

Assunto: Normas gerais de direito tributário. Imunidade. Impostos. Contribuições sociais. Instituição educacional. Entidade beneficente de assistência social. Finalidade lucrativa. Ausência. Convenção Coletiva de Trabalho. Abono salarial. Distribuição de rendas. Para efeitos da imunidade facultada às instituições educacionais e às entidades beneficentes de assistencial social sem fins lucrativos, o pagamento de parcela remuneratória, a título de abono especial, regularmente estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário, desde que tal dispêndio não se vincule a critérios distribuição de lucros e resultados de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, e que se observem as condições específicas para remuneração de ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência da instituição pagadora.

O caso concreto trata de uma instituição educacional que, sujeita à convenção coletiva da categoria, deveria pagar a seus empregados (professores) um abono especial correspondente a 24% do salário mensal bruto destes. Como essa convenção coletiva seria aplicável também a instituições de ensino com finalidade lucrativa, no caso destas, o pagamento em questão seria feito sob a rubrica de PLR.

Em sua fundamentação, a solução de consulta em tela afirma que “concessão de participação em lucros ou resultados por entidade sem fins lucrativos, além de não contar com o suporte da Lei n.º 10.101, de 2000, encontra expressa vedação no art. 14, I, do CTN, o que equivale

<sup>53</sup> Ressalvada apenas a categoria dos trabalhadores domésticos, por disposição expressa do parágrafo único do artigo 7.º da Constituição.

<sup>54</sup> Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=68164>. Acesso em: 27 jun. 2021.

a dizer que configura distribuição de patrimônio ou rendas”. Prossegue afirmando que: “Com a tal distribuição, porém, não se pode confundir a remuneração de serviços necessários à realização dos fins institucionais da entidade sem fins lucrativos. Evidente que o requisito em questão não proíbe tais pagamentos; proíbe, isto sim, os gastos incorridos sem contrapartida que os justifique, gastos que só nominalmente representem remuneração de serviços”.

Note que, apesar de fazer uma associação imediata entre a incompatibilidade da Lei 10.101/2000 com o inciso I do artigo 14 do CTN, o raciocínio desenvolvido pela Receita Federal conclui que o que se veda são “gastos incorridos sem contrapartida que os justifique”, como se necessariamente a PLR fosse um ato de liberalidade do empregador.

Adiante, concluindo pela adequação do pagamento do abono especial, a Receita Federal assevera que:

[...] o fato objetivo é que milita em prol da Convenção Coletiva de Trabalho a presunção de que o abono especial nela previsto constitui parcela remuneratória pactuada entre os sindicatos patronais e laborais, o que equivale a dizer remuneração calcada nas leis de mercado vigentes – característica que distancia tais verbas da pura e simples distribuição de patrimônio ou rendas.

Portanto, na leitura da Receita Federal, a instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, imune na forma do artigo 150, VI, “c”, da Constituição, não pode pagar PLR a seus empregados, pois tal pagamento configuraria distribuição de patrimônio ou renda, mas essa mesma entidade pode pagar um “abono especial”, em todos os aspectos igual à PLR, o que seria compatível com as leis de mercado.

Conquanto se trate de decisão anterior às alterações introduzidas pela Lei 14.020/2020, salta aos olhos sua falta de razoabilidade, pois, nesse caso, a PLR e o abono especial são materialmente a mesma coisa, seja no que concerne a seu valor (24% do salário bruto dos trabalhadores), seja no tocante à causa de seu pagamento (a simples circunstância de ser empregado na data da assinatura da convenção coletiva)<sup>55</sup>.

Na leitura da Receita Federal, com a qual não concordamos, é compatível com a fruição da imunidade o pagamento de um “abono especial” desvinculado do cumprimento de qualquer meta por parte do empregado, pelo simples fato de ser empregado, mas, se esse pagamento for feito a título de PLR, emerge sua incompatibilidade com a fruição da imunidade pelo simples fato de se chamar PLR.

Em que pese essa crítica, é de reconhecer o acerto da decisão quando assevera que as instituições de educação e de assistência social, sem finalidade lucrativa, precisam calcar a remuneração de seus empregados nas leis de mercado.

O reconhecimento de que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, precisam remunerar seus empregados em condições de mercado veio em boa hora, pois,

---

<sup>55</sup> Ainda que materialmente o abono especial e a PLR objeto da Convenção Coletiva descrita na resposta à consulta pareçam ser materialmente a mesma coisa, há uma diferença relevante quanto ao tratamento tributário de uma parcela e de outra. Isso porque, enquanto a PLR, como dito acima, não se sujeita à incidência das contribuições destinadas à seguridade social (o que representa um menor custo para a instituição) e é tributada pelo imposto de renda da pessoa física segundo regras próprias (em geral, mais benéficas ao empregado), o abono especial sujeita-se à incidência das contribuições destinadas à seguridade social e é tributado pelo imposto de renda da pessoa física do mesmo modo que os demais rendimentos do trabalho auferidos pelo empregado.

## **Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social**

ao longo dos anos, essas entidades passaram por um grande processo de profissionalização, com a contratação de profissionais destacados, o que tem contribuído para o desenvolvimento do terceiro setor.

Tanto isso é verdade que a alínea “a” do § 2.º do 12 da Lei 9.532/1997, que originalmente vedava de modo peremptório o pagamento de remuneração aos dirigentes estatutários de tais entidades, foi sucessivamente modificado e atualmente permite que tais profissionais sejam remunerados, desde que observadas algumas condições, como a prática de valores de mercado.

Portanto, a PLR não corresponde à mera distribuição de lucros, mas sim a um mecanismo de incentivo à força de trabalho, que pode se valer de uma ampla variedade de indicadores, inclusive indicadores pertinentes ao setor de atuação da entidade. Por essa razão, se a PLR for fixada segundo parâmetros de mercado e mediante a adoção de indicadores convergentes com as finalidades da entidade, não há violação ao disposto no artigo 14 do CTN e, por consequência, não há incompatibilidade com a fruição da imunidade.

### **6. Conclusões**

As instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desempenham importante papel na sociedade, o que levou o poder constituinte a reconhecer sua imunidade a impostos, como meio de preservar a continuidade de suas atividades.

As condições para que essas instituições fruam a imunidade estão dispostas no artigo 14 do CTN, que traduz a ausência de finalidade lucrativa. Entre esses requisitos, destaca-se a impossibilidade de que essas instituições distribuam parcelas de seu patrimônio ou rendas a qualquer título.

Essa vedação não obsta a que essas entidades remunerem seus empregados e dirigentes, desde que essa remuneração seja correspectiva ao trabalho realizado e esteja dentro de padrões de mercado. A necessidade de observância dos padrões de mercado é importante não só para garantir que não haja burla às exigências do artigo 14 do CTN, como também para assegurar que tais entidades tenham condições de atrair os melhores profissionais em condições de igualdade com as empresas que atuam no mesmo setor, pois não foi o desejo do constituinte que essas entidades atraíssem apenas os piores profissionais.

A PLR apresenta-se como um mecanismo de pagamento amplamente praticado por empregadores e empregados, permitindo, por meio da convergência de interesses, o melhor atingimento de determinados objetivos.

A PLR não se restringe à pura e simples distribuição de lucros para os funcionários, pois os pagamentos feitos a esse título podem ser correspectivos ao atingimento de outros objetivos, não se caracterizando como uma liberalidade. Além disso, além de indicadores relativos à lucratividade, a PLR pode ser fixada a partir da adoção de índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos, os quais podem ser convergentes com as finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

A PLR é regulamentada pela Lei 10.101/2000, que, em sua redação original, não era clara acerca de sua aplicação às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Contudo, após as alterações promovidas pela Lei 14.020/2020, ficou evidenciada a possibilidade

de pagamento de PLR por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que segundo índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

O pagamento de PLR por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que pautada por índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos, que sejam pertinentes ao setor de atuação dessas entidades, não se sujeita à incidência dos tributos que têm sua materialidade na folha de salários, representando uma economia para essas instituições.

Ao mesmo tempo, não lhes embarga a fruição da imunidade de que trata o artigo 150, VI, “c”, da Constituição, pois o pagamento de PLR nesses moldes é um meio de incentivar os empregados ao atingimento das finalidades essenciais dessas entidades, não caracterizando, de modo algum, distribuição de parcelas de seu patrimônio ou renda.

## **7. Referências**

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15. ed. Niterói: Impetus, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 28. ed. São Paulo: LTr, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.