



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720831/2013-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.937 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) é concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos de graduação ou pós-graduação.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que conheceu parcialmente do recurso. No mérito, por maioria, acordam em dar-lhe provimento parcial, para manter a tributação quanto à PLR, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que lhe deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, a conselheira Ana Paula Fernandes. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Miriam Denise Xavier (suplente convocada) na reunião anterior. Manifestou interesse de fazer declaração de voto a Conselheira Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do inciso II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Assinado digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

Assinado digitalmente

Mário Pereira de Pinho Filho

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2201-003.370, proferido na Sessão de 18 de janeiro de 2017, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para determinar a exclusão do lançamento dos valores pagos: i) a título de PLR; ii) PLR pago ao diretores estatutários e; iii) auxílio-educação.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Cumpridos tais requisitos, o pagamento da PLR é extensível aos segurados contribuintes individuais.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

Até o advento da Lei nº 12.513/11, os valores pagos a título de auxílio educação não integram o salário de contribuição posto que não integrantes da remuneração do segurado empregado.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O total da remuneração paga ao contribuinte individual integra o salário de contribuição.

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: a) pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados; b) pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados a diretores não empregados; e c) pagamento de verbas a título de auxílio-educação.

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF deu seguimento ao apelo, nos termos do Despacho de e-fls. 889 a 907.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, quanto à primeira matéria - pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados – que, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PLR deve ser efetuado pelas empresas estatais nos termos do art. 5º da Lei nº 10.101, de 2000; que referido dispositivo refere-se a diretrizes fixadas pelo Poder Executivo, a serem observadas pelas empresas; que a Resolução nº 10/1995 proíbe a distribuição de lucros aos empregados quando a empresa tiver registrado prejuízos em períodos anteriores; que como há registro de prejuízos acumulados sucessivamente pelo contribuinte, não foi cumprido o requisito imposto pelo Poder Executivo para a distribuição de lucros e resultados; que nessas condições não há como afastar a incidência da contribuição previdenciária.

Sobre a matéria “b” – Participação nos Lucros e Resultados de Diretores – aduz a Fazenda Nacional que diretores não podem ser considerados empregados, pois o seu vínculo com a empresa é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas; que esse entendimento encontra-se respaldado pelo Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho; que, sendo assim, sua relação rege-se pela Lei nº 6.404, de 1.976 e pelo Estatuto da empresa; que, nessas condições, é absurda a pretensão de enquadrar a participação estatutária para aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos do art. 7º, inciso XI, da CF e Lei nº 10.101, de 2000;

Finalmente, sobre a terceira matéria – Incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas destinadas ao custeio de cursos superiores – sustenta a Fazenda Nacional, em síntese, que, conforme alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais, porém elencou requisitos, dentre eles o de que estes recursos devem custear a educação básica, que os cursos devem ser vinculados à atividade da empresa, que não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes; que, portanto, as verbas destinadas ao custeio de ensino superior, como é o caso, devem integrar o salário-de-contribuição.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 16/06/2007 (e-fls. 943), mas antes dessa data, em 30/05/2017 (e-fls. 912) já protocolara as Contrarrazões que serão a seguir resumidas.

A Contribuinte defende, inicialmente, o não conhecimento do Recurso Especial quanto à Participação nos Lucros e Resultados. Afirma que o acórdão 2402-003.929, indicado como paradigma, apresenta uma situação fática que o distingue do Recorrido: o de que, neste, o Colegiado pode examinar resposta a consulta feita à DEST e que confirmou a aprovação do PLR e que ratifica que a distribuição dos lucros deve levar em conta todo o sistema e não apenas a empresa individualmente.

Quanto ao mérito, a contribuinte pugna pela improcedência do recurso. Rebate o fundamento central do recurso de que a Resolução do CCE vedava a distribuição de lucros a

título de PLR quando houvesse prejuízos de períodos anteriores. Argumenta que a norma não veda que o limite da distribuição seja calculado com base no resultado do grupo econômico; que no presente caso existe uma autorização expressa do DEST, que sucedeu ao CCE, ou seja, uma norma específica para que o cálculo seja feito dessa forma. Argumenta que a jurisprudência do CARF tem reconhecido que a adoção do resultado do grupo econômico para estabelecer as diretrizes para cálculo e pagamento da PLR não afronta a legislação.

Sobre a participação nos lucros e resultados de diretores estatutários defende a contribuinte também o não conhecimento do recurso. Diz que o Acórdão Recorrido trouxe à discussão um argumento novo, não enfrentado nos paradigmas: o tratamento desigual de contribuinte com idêntica ocupação profissional e/ou função, o que feriria o art. 150, inciso II, da Constituição. Argumenta que esses elementos não foram enfrentados no Recurso Especial o que o tornaria inepto.

Quanto ao mérito, sobre a distribuição de PLR para diretores, defende a contribuinte, em síntese, a regularidade da operação e a não incidência da contribuição sobre essas parcelas. Insiste na violação ao art. 150, II que representaria o tratamento diferenciado aos diretores.

Finalmente, sobre o auxílio-educação defende, em síntese, a regularidade dos pagamentos e não incidência da contribuição sobre eles.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O Recurso foi interposto tempestivamente. Quanto à demonstração da divergência, diante das ressalvas feitas pela contribuinte em sede de contrarrazões, examino detidamente a questão.

Sobre a primeira matéria - regularidade do PLR diante da verificação de prejuízos acumulados - afirma a contribuinte que, no caso do acórdão recorrido foram apresentados provas de que a empresa estava autorizada pelo DEST a distribuir os lucros com base no resultado do grupo, o que não se verificou no caso do paradigma. A alegação não procede. A divergência entre recorrido e paradigma é precisamente sobre a possibilidade de se realizar tal distribuição diante da verificação de prejuízos acumulados. Se num caso se apresentou supostas provas de que a distribuição estaria autorizada e no outro não em nada muda a divergência entre os julgados. O fato é que, no caso do recorrido não se admitiu a distribuição com fundamento precisamente na verificação de prejuízos acumulados e no caso do recorrido se admitiu a distribuição considerada a mesma situação fática. É importante ressaltar que o paradigma trata de situação envolvendo o mesmo contribuinte.

Sobre a segunda matéria - distribuição de lucros a diretores estatutários a alegação de que o acórdão recorrido trouxe à discussão um argumento novo: o tratamento desigual entre contribuinte não elimina o dissídio jurisprudencial que se caracteriza por soluções distintas oferecidas a casos similares, não havendo necessidade de perfeita identidade fática, mas apenas de similitude. Assim, se num caso se discutiu o argumento da isonomia e noutro não isso não

desqualifica, até reforça, o fato de que, tratando de situações idênticas os Colegiados que prolataram os acórdãos paradigma e recorrido ofereceram soluções diversas.

Ante o exposto, conheço do recurso.

Quanto ao mérito, relativamente à matéria “a” – **Participação nos Lucros e Resultados dos empregados** – o fundamento da autuação foi a distribuição de lucros a título de PLR quando a empresa apresentou prejuízo, violando a regra do art. 5º, da Lei nº 10.101, de 2000, e da Resolução nº 10, de 1995, art. 3º, inciso III. Segundo o Relatório Fiscal (fls 175):

Analisando os documentos apresentados pelo sujeito passivo não se vislumbra em nenhum deles que o Departamento de Controle das Empresas Estatais DEST, tenha autorizado o pagamento da PLR. Os demais documentos (autorização do pagamento pela Eletrobrás e Termo de pactuação de metas), não possuem arcabouço jurídico para suprimir ou revogar a Resolução CCE nº 10/1995, assim como, o art. 5º da Lei nº 10.101/2000. Os documentos anexados em meio digital à carta CTA PR Nº 091/2013, foram impressos e estão anexados ao "Termo de Constatação Fiscal e Solicitação de Esclarecimentos" (acostados a carta CTAPR Nº 091/2013).

Dessa forma a participação nos resultados PLR, foi paga aos empregados sem a observância do art. 3o, inciso III, da Resolução CCE nº 10/1995, e, conseqüentemente, em desacordo com o previsto no art. 5o da Lei nº 10.101, de 2000, não se enquadrando na hipótese prevista no § 2o do art. 22, combinado com o § 9o, alínea "j". do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Por conseguinte, os rendimentos pagos a título de participação nos resultados integram a remuneração dos segurados empregados, sujeitando-se à incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias, conforme dispositivos legais a seguir:

A Lei nº 8.212/1991 trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 – [...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

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

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.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição. O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

Art. 5º. A participação de que trata o art. 1º desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Resolução CCE nº 10/1995:

*Art. 3º. **Fica a empresa estatal impedida** de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:*

[...]

*III - **tiver registrado prejuízos de períodos anteriores**, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores;"*

Fica claro, portanto, que havia uma vedação legal à distribuição de lucros a título de PLR quando a empresa apresentasse prejuízos acumulados, o que era o caso, fato não negado pela contribuinte.

A contribuinte alega, todavia, que a distribuição de lucro foi autorizada com base não no resultado da empresa, mas no resultado do grupo; argumenta que tal distribuição teria sido autorizada pelo DEST e traz à colação documentos que, no seu entendimento confirmariam essa afirmação. Compulsando os autos, todavia, chego a conclusão diversa. Vejamos.

Às fls. 112/114 consta Ofício dirigido ao Secretário-Executivo do Ministério das Minas e Energia, pelo qual se submete àquela autoridade proposta de Programa de Metas para distribuição de lucros ou resultados aos empregados das empresas componentes do Sistema ELETROBRÁS, no qual são apresentadas algumas diretrizes, dentre as quais destaco:

a) Somente haverá pagamento de PLR aos empregados das empresas componentes do Grupo ELETROBRÁS se houver efetiva distribuição de dividendos pela ELETROBRÁS Holding aos acionistas;

b) O montante máximo a ser distribuído, a título de PLR, pelo conjunto de empresas integrantes do Termo de Pactuação do Plano de Metas Coletivo do Sistema ELETROBRÁS deverá limitar-se a 25% dos dividendos efetivamente pagos pela Holding aos acionistas e não poderá ultrapassar ao valor de duas folhas salariais, excluídos os encargos e verbas remuneratórias não habituais, referentes ao mês de dezembro de 2009; e;

[...]

d) o Termo de Pactuação do Plano de Metas Coletivo do Grupo ELETROBRÁS deverá ser ajustado de forma a adequá-lo à limitação do montante a ser distribuído, conforme definido no item “b” anterior, e dos índices das metas (MC1 e MC5) referidos na cláusula 5ª e 6ª do referido Termo, para que seus valores fiquem, no mínimo, iguais aos valores verificados no exercício de 2007, conforme quadro abaixo:

[...]

e) os valores relativos aos indicadores de que trata o item “d” anterior deverão ser extraídos do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Consolidado do Grupo ELETROBRÁS;

Pois bem, a se analisar isoladamente essas orientações, pode-se até concluir que o plano previa a distribuição do PLR com base no resultado do Grupo, independentemente da verificação ou não de lucro na empresa, o que, aliás, em momento algum foi afirmado.

Ocorre que no item 3 do mesmo ofício é categórico ao afirmar que:

O programa da PLR fica condicionada, ainda, à observância de todos os dispositivos constantes da Resolução CCE nº 10, de 1995, da Lei nº 10.101, de 2000, e dos demais dispositivos legais pertinentes. Lembro, também, que o pagamento da PLR aos diretores das empresas do Sistema ELETROBRÁS deve estar previsto em suas respectivas remunerações, fixadas pela Assembleia Geral de Acionistas, nos termos do art. 152, da Lei nº 6.404, de 1976.

Ora, lembremos o que diz a Resolução CCE nº 10:

“Art. 3º. Fica a empresa estatal impedida de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:

[...]

III - tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores;”

Se a empresa tiver registrado prejuízo, não o grupo. Portanto, as condições referidas no precitado ofício relacionadas aos resultados do grupo aparecem como uma restrição adicional em relação à referida no art. 3º acima, e não, obviamente, uma liberação do seu cumprimento.

Assim, ainda que se considerasse válida uma eventual autorização para a distribuição de PLR em condições contrárias à Resolução CCE nº 10, o que se admite apenas para argumentar, cai por terra, a meu juízo, a alegação da contribuinte de que a empresa teria autorização para distribuir a PLR, apesar da verificação de prejuízos continuados.

Nessas condições, penso que a distribuição dos lucros aos empregados a título de PLR foi feita em desacordo com as normas de regência e tal circunstância lhe retira o necessário

requisito, referido no art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, para exclusão das verbas correspondentes do conceito de salário-de-contribuição.

Sobre a segunda matéria – **participação nos lucros e resultados de diretores** – pelo princípio da eventualidade, caso não prevaleça o entendimento esposado acima quanto à possibilidade de distribuição de lucros, sem a incidência da contribuição, diante da verificação de prejuízos acumulados, restará a discussão sobre a incidência da contribuição considerada a circunstância da verificação de prejuízos acumulados.

Registro ainda, um segundo ponto, para que não parem dúvidas: o que se discute não é a possibilidade de a empresa realizar esses pagamentos, matéria afeta à legislação societária e ao estatuto da empresa; o que se discute é se tal pagamento deve ser considerado ou não salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária, o que deve ser apurado levando em conta a natureza da relação entre esses diretores e a empresa, mais especificamente, se se trata, ou não, de relação de emprego, se os diretores podem ser considerados “trabalhadores”, conforme referido na Constituição, no seu artigo 7º, a saber:

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.

Registre-se que, por decisão do STF, este dispositivo constitucional somente teve eficácia plena a partir da edição d Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 que, após várias reedições, foi convertida na Lei nº 10.101, de 2000. Isto é, o exercício do direito assegurado pelo artigo 7º, acima reproduzido, somente começou com a edição da precitada Medida Provisória (RE 380636).

O cerne da questão a ser aqui decidida é se a expressão “trabalhadores”, empregada pela Constituição abrange os diretores estatutário de empresas. Penso que não.

Primeiramente, não se poderia dizer que o art. 7º da Constituição assegurou aos diretores o direito a participação nos lucros e resultados, pois tal possibilidade já existia antes mesmo da promulgação da Carta Magna, dada sua previsão expressa na Lei nº 6.404, de 1.976. Vejamos:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Como se vê, a participação de diretores nos lucros ou resultados da empresa já era assegurada antes mesmo da promulgação da Constituição, e segue regras próprias, diferentes daquelas que, como veremos, são fixadas para os trabalhadores empregados.

A lei nº 10.101, de 2000, refere-se especificamente a negociação entre empresa e “empregados”. Vejamos:

*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:*

Ora, o termo empregado tem sentido próprio, daquele que tem relação de emprego, de subordinação e que, por definição, exclui os diretores, que são titulares de mandatos, com poder de decisão. Aliás, não teria sentido falar-se em negociação entre empresa e empregados, tratando-se de diretores, pois são estes que representam a empresa. Daí a previsão do art. 152, da Lei nº 6.404 de que a remuneração desses administradores deva ser fixada pela Assembleia Geral e de que eventual participação nos lucros deva constar do próprio estatuto da companhia. Isto é, não se cogitou de negociação entre o “empregado” e a empresa!

Penso que não é necessário grande esforço de argumentação para se demonstrar que diretor de sociedade Anônima, neste casos, de Sociedade de Economia Mista, não são empregados. Todavia, trago à colação jurisprudência do TST nesse sentido. Confira-se:

*AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE - RECURSO DE REVISTA CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. "É incabível recurso de revista contra acórdão regional prolatado em agravo de instrumento" (Enunciado nº 218/TST). Agravo de Instrumento desprovido. RECURSO DE REVISTA DAS RECLAMADAS - **DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA - VÍNCULO EMPREGATÍCIO**. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas Sociedades Anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhistas. O empregado eleito Diretor da Empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador. Recurso de Revista parcialmente conhecido e provido. (TRIBUNAL: TST DECISÃO: 12 11 2003, NUMERAÇÃO ÚNICA PROC: RR - 62815-2002-900-02-00, RECURSO DE REVISTA, TURMA: 05, ÓRGÃO JULGADOR - QUINTA TURMA, RELATOR MINISTRO RIDER NOGUEIRA DE BRITO);*

EMENTA: RECURSO DE REVISTA. PRESCRIÇÃO. DIRETOR ELEITO. ATO NULO. Empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período. Não obstante, se inquinada de fraudulenta e, portanto, nula, essa designação ou eleição, com o propósito de revivificar o tempo de serviço do período coberto pelo exercício do alegado cargo de diretor, para auferir direitos trabalhistas a ele referentes, a ação com o desiderato dever declarada a nulidade do ato, com o conseqüente reconhecimento da relação de emprego neste período, há de ser proposta no prazo de até dois anos da extinção do contrato. Decisão nesse sentido não estampa ofensa ao artigo 7º, inciso XXIX, da CF, mas com ele se afina. Recurso de Revista conhecido e provido. (TRIBUNAL: TST DECISÃO: 01 10 2003 PROC: RR NUM: 532377 ANO: 1999 REGIÃO: 14 RECURSO DE REVISTA, TURMA: 04, ÓRGÃO JULGADOR - QUARTA TURMA

A conclusão é imediata: aquele que tem cargo de direção, que tem poder de representação da sociedade, não é empregado, é representante do empregador. Não poderia, portanto, como representante da sociedade conferir a ele próprio, na condição de empregado, direitos perante a companhia que representa.

Em reforço, lembro o já citado ofício dirigido ao Secretário-Executivo do Ministério das Minas e Energia quando este se refere à distribuição de lucros aos diretores:

*O programa da PLR fica condicionada, ainda, à observância de todos os dispositivos constantes da Resolução CCE nº 10, de 1995, da Lei nº 10.101, de 2000, e dos demais dispositivos legais pertinentes. **Lembro, também, que o pagamento da PLR aos diretores das empresas do Sistema ELETROBRÁS deve estar previsto em suas respectivas remunerações, fixadas pela Assembléia Geral de Acionistas, nos termos do art. 152, da Lei nº 6.404, de 1976. (Destaquei)***

A participação nos lucros deve estar prevista na remuneração dos diretores, fixadas pela Assembléia Geral de Acionistas! Ou seja, não se trata de benefício extra, eventual, fora da remuneração. Ao contrário, integra a remuneração. Assim, ainda que se aceitasse a tese de que diretores poderiam ser considerados empregados – o que se admite apenas para argumentar – estes teria a PLR baseada em critério específico que a identifica com a remuneração dessa categoria.

Assim, não há falar em exclusão dessas verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Sobre a terceira e última matéria – pagamento de verba a título de auxílio-educação – o cerne da questão é a incidência da contribuição previdenciária ante o fato de que o auxílio em questão destinou-se a custear cursos superiores. Segundo o Relatório Fiscal, atendendo a intimação, a contribuinte informou que essas verbas correspondem a pagamentos feitos pela empresa a título de reembolso das mensalidades da faculdade, destinados ao aperfeiçoamento dos seus empregados.

Registre-se, de início, que, a teor do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, integra o salário-de-contribuição do empregado e trabalhador avulso a totalidade das remunerações destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Confira-se:

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

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

Embora esse conceito comporte exceções, é a própria Lei nº 8.212, de 1991, no mesmo art. 28, que define as parcelas passíveis de serem excluídas do conceito de salário de contribuição. Sobre a matéria em discussão, o art. 28, § 9º, “t” da lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, em vigor na data dos fatos, assim dispunha:

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

[...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Como se vê, pela a alínea ‘t’, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

No caso presente, conforme consta do Relatório Fiscal, os valores informados a título de auxílio-educação correspondem a ressarcimentos de mensalidades de cursos de ensino superior. Portanto, de plano, não se enquadram na categoria de “planos educacionais que visem à educação básica”, assim definida pelo art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Quanto a serem cursos de capacitação, a mesma Lei nº 9.394, de 1996, nos artigos 36-A a 36-D, com redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008, disciplina os ensinos técnico de nível médio, e o art. 39, a educação profissional de nível superior. Confira-se:

Art. 36-A. Sem prejuízo do disposto na Seção IV deste Capítulo, o ensino médio, atendida a formação geral do educando, poderá prepará-lo para o exercício de profissões técnicas. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A preparação geral para o trabalho e, facultativamente, a habilitação profissional poderão ser desenvolvidas nos próprios estabelecimentos de ensino médio ou em cooperação com instituições especializadas em educação profissional. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-B. A educação profissional técnica de nível médio será desenvolvida nas seguintes formas: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - articulada com o ensino médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - subsequente, em cursos destinados a quem já tenha concluído o ensino médio. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A educação profissional técnica de nível médio deverá observar: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - os objetivos e definições contidos nas diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - as normas complementares dos respectivos sistemas de ensino; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III - as exigências de cada instituição de ensino, nos termos de seu projeto pedagógico. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-C. A educação profissional técnica de nível médio articulada, prevista no inciso I do caput do art. 36-B desta Lei, será desenvolvida de forma: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - integrada, oferecida somente a quem já tenha concluído o ensino fundamental, sendo o curso planejado de modo a conduzir o aluno à habilitação profissional técnica de nível médio, na mesma instituição de ensino, efetuando-se matrícula única para cada aluno; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - concomitante, oferecida a quem ingresse no ensino médio ou já o esteja cursando, efetuando-se matrículas distintas para cada curso, e podendo ocorrer: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

a) na mesma instituição de ensino, aproveitando-se as oportunidades educacionais disponíveis; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

b) em instituições de ensino distintas, aproveitando-se as oportunidades educacionais disponíveis; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

c) em instituições de ensino distintas, mediante convênios de intercomplementaridade, visando ao planejamento e ao desenvolvimento de projeto pedagógico unificado. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-D. Os diplomas de cursos de educação profissional técnica de nível médio, quando registrados, terão validade nacional e habilitarão ao prosseguimento de estudos na educação superior. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. Os cursos de educação profissional técnica de nível médio, nas formas articulada concomitante e subsequente, quando estruturados e organizados em etapas com terminalidade, possibilitarão a obtenção de certificados de qualificação para o trabalho após a conclusão, com aproveitamento, de cada etapa que caracterize uma qualificação para o trabalho. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II – de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.(Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Esses cursos de educação profissional e técnico de graduação e pós-graduação, referidos no art. 39, § 2º, III, da Lei nº 9.394, de 1996, não se confundem com os cursos superiores em geral, que estão disciplinados nos artigos 43 a 57 da mesma lei.

Integram uma categoria à parte, segundo a própria lei e que os define como cursos especiais com conteúdo prático e direcionados para o conhecimento técnico especializado.

E como se não bastasse isso, a alínea “t”, § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, além de exigir que se trate de curso de capacitação profissional, exigem que estes “sejam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”, o que requer que os tais cursos sejam restritos a determinadas áreas, o que, em momento algum foi demonstrado.

O acórdão recorrido, acolhendo alegação do Contribuinte, adotou como razão de decidir o fato de o art. nº 458, § 2º, II do Decreto-Lei nº 5.452, de 1.943 (CLT) excluir da definição de salários as utilidades concedidas pelo empregador relacionadas a educação. Eis o referido dispositivo:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

De fato, é inequívoco que o referido dispositivo exclui os gastos com empregados no custeio de educação do conceito de salário. Porém, não exclui, e nem poderia fazê-lo, do conceito de salário de contribuição. O art. 28, da Lei nº 8.212, ao definir as verbas que integram o salário de contribuição não restringiu estas ao conceito de salário. Ademais, como vimos, cuidou de delimitar os gastos com educação passíveis de serem excluídos do salário de contribuição.

Assim, não há nenhuma contradição entre o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 e o art. 458, § 2, II da CLT. Aliás, ainda que tal contradição houvesse, haveria de prevalecer a norma mais recente.

Assim, nas condições do presente caso em que a empresa paga, na forma de ressarcimento, mensalidades de faculdades, sem especificação de cursos específicos voltados para o aperfeiçoamento dos empregados nas suas funções – cursos de capacitação – resta desatendida, a meu juízo – a condição referida no art. 28, § 9º, alínea “t”, para a exclusão da verba correspondente do conceito de salário-de-contribuição.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do Ilustre Relator, especificamente quanto ao auxílio educação, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Convém esclarecer que, no que concerne ao conhecimento e à incidência de contribuições sociais sobre a PLR paga em desacordo com as normas de regência, acompanho integralmente as razões suscitadas no voto vencido.

Sobre o auxílio educação, nos termos do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a controvérsia cinge-se à incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários, relativas a plano educacional ofertado aos trabalhadores que abrange cursos de nível superior. Ademais, da leitura do Relatório Fiscal (fls. 174/185) verifica-se que o lançamento foi motivado exclusivamente no fato de os cursos oferecidos pela empresa ser de nível superior.

A respeito do tema, tem-se que, nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991, as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Repare-se que a remuneração ou o salário-de-contribuição abrangem a totalidade dos rendimentos decorrentes do trabalho, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do plano educacional mantido pela recorrente em benefício de seus empregados, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Aperceba-se, pois, que auxílio educação aqui referido ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

Art. 28. [...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrange:

- planos educacionais que visem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação – (LDB); e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não pode ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deve ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Cabe-nos avaliar, a princípio, se a isenção prevista na Lei de Custeio possibilita a instituição de auxílio educação voltado para cursos de nível superior de graduação ou pós-graduação. Para tanto, convém recorrer à LDB, iniciando-se pelo art. 22 da norma, que dispõe:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Não há dúvidas quanto ao fato de que a educação básica é formada pela educação infantil, o ensino fundamental e o médio. Contudo, as informações contidas no acórdão recorrido dão conta de que o plano educacional ofertado pelo sujeito passivo abrange cursos de nível superior.

Resta-nos aferir, por conseguinte, se referidos cursos (de nível superior) poderiam ou não ser considerados como qualificação ou capacitação profissional.

Embora qualificação ou capacitação profissional não encerrem conceitos legais ou doutrinários absolutamente precisos, o Dicionário Online de Português atribui-lhes os seguintes significados:

Qualificação: Ato ou efeito de qualificar. Atribuição de uma qualidade, um título (...). Condições referentes à formação profissional e experiência, sugeridas para o exercício do cargo, função etc.¹

Capacitação: Ação ou efeito de capacitar, de tornar capaz; aptidão. Ato de se tornar apto, habilitado, de passar a possuir uma habilitação. [Por Extensão] Preparação, ensino, conhecimento dados a alguém para que essa pessoa desenvolva alguma atividade especializada: capacitação em negócios².

Recorrendo-se a essa significação, é possível inferir que a qualificação está voltada para a obtenção de conhecimentos e habilidades necessários para que o indivíduo esteja apto a exercer determinado mister. A capacitação, por sua vez, é focada no aprimoramento pessoal para o desenvolvimento de aptidões para a atuação em contextos profissionais mais específicos.

Retornando-se mais uma vez à LDB, notadamente a seu Capítulo III (Da Educação Profissional e Tecnológica), importa-nos transcrever o art. 39 da Lei, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.

Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional. (Grifou-se)

Veja-se que esses ou outros dispositivos presentes na norma educacional não restringem o ensino profissionalizante à educação básica. Ao revés disso, esclarecem que essa modalidade de ensino, na qual se inserem os cursos de capacitação e qualificação, integra-se às diferentes formas de educação, o que, no meu entender, significa dizer que a instrução profissional pode ser desenvolvida não somente no contexto da educação básica, mas também do ensino superior, aí incluídos os cursos de graduação e pós-graduação.

Se considerarmos o art. 39 da LDB, na redação dada pela Lei nº 11.741/2008, que objetivou não somente fazer referência à educação tecnológica, mas também esclarecer o alcance da expressão “educação profissional”, essa constatação mostra-se ainda mais evidente. Vejamos a íntegra do novel dispositivo:

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.(Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino.(Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;

II – de educação profissional técnica de nível médio;

¹ Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/qualificacao/>>, Acesso em: 30/01/2018.

² Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/capacitacao/>>, Acesso em: 30/05/2017.

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Grifou-se)

De se esclarecer que o exame aqui empreendido não buscou ampliar a isenção compreendida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 em detrimento do disposto no art. 111 do CTN, e sim apreender o real alcance da norma.

Desse modo, por entender que qualificação e capacitação profissional não se restringem à educação básica, penso que para efetuar o lançamento a autoridade autuante deveria ter comprovado que os cursos oferecidos i) não estavam vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) eram utilizados em substituição a parcela salarial; ou iii) que os planos educacionais não eram extensíveis a todos os empregados e dirigentes.

Contudo, conforme se esclareceu no início deste voto, a autuação pautou-se no fato de que os valores concedidos aos empregados a título de auxílio educação eram referentes a despesas com educação superior, não tendo sido apontado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva.

Em virtude disso, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento parcial de modo a restabelecer o lançamento em relação aos valores pagos a título de PLR.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho