



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.721396/2014-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.596 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Recorrente CETREL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO QUALIFICADO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. HABITUALIDADE CONFIGURADA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto, natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

A habitual fixação da PLR aos Administradores, na forma da remuneração global fixada para a Administração, nos moldes da Lei 6.404, caracteriza a verba como não eventual e invoca a incidência previdenciária. Os ganhos somente são considerados “eventuais” (item 7 da alínea e do § 9º do art. 28 da

Lei nº 8.212/91) se forem fortuitos, ocasionais, acidentais, o que exclui todo e qualquer pagamento ajustado ou prometido previamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o conselheiro Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 978/1.010), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 962/969), proferida em sessão de 19/03/2021, consubstanciada no Acórdão n.º 102-001.333, da 4.ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 (DRJ/02), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço (art. 28, I e III, c/c o art. 22, I, II e III, § 1º, ambos da Lei de Custeio).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não podendo ser enquadrado, portanto, em nenhuma das hipóteses legais previstas no art. 28, § 9º, da Lei de Custeio.

PLR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por

caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GANHOS EVENTUAIS. AJUSTE PRÉVIO.

Os ganhos somente são considerados “eventuais” (item 7 da alínea e do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91) se forem fortuitos, ocasionais, acidentais, o que exclui todo e qualquer pagamento ajustado ou prometido previamente. Vale dizer, a palavra “eventual” não é antônimo de “habitual”. Eventual é o que não é prometido ou ajustado, enquanto que habitual é aquilo que se repete no tempo. Portanto, embora não habitual, a verba paga uma única vez, foi ajustada previamente, é base de incidência de contribuição previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

AI DEBCAD nº 51.068.757-1, no montante de R\$ 414.188,36 (quatrocentos e quatorze mil e cento e oitenta e oito reais e trinta e seis centavos), consolidado em 09/12/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas;

O Relatório Fiscal do Auto de Infração, de fls. 12 a 17, em suma, traz as seguintes informações:

Que o lançamento trata-se de participação nos lucros paga aos contribuintes individuais administradores da companhia (Diretores), apurada com base na folha de pagamento entregue pelo contribuinte.

Que verificou-se durante a fiscalização que a rubrica "PL 2010" - cód. P159, presente na folha de pagamento de 03/2011, foi paga e/ou creditada a administrador da empresa, segurado contribuinte individual da categoria "diretor não-empregado", e não foi considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária devida. Estes valores estão em consonância com o declarado pelo contribuinte da DIPJ do exercício 2011, ano-calendário 2010.

Que o pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores regido pela Lei nº 6.404/76 integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, pois, além de ser uma forma de contraprestação de serviços prestados, não está incluída entre aquelas que têm previsão legal de não-incidência.

Que a Lei nº 10.101/00 desvinculou da remuneração, não integrando a base de cálculo da contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretor não empregado (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária.

Frisa que a razão para os administradores fazerem jus à participação no lucro da companhia, decorreu, justamente, de prestação de serviços, tudo conforme previsto na Lei nº 6.404/76. Desta sorte, assume importância capital o texto literal de citada norma, vez que, ao prever propalada participação, na Seção III – Administradores, art. 152, §1º, o faz sob a denominação de REMUNERAÇÃO.

Conclui que a remuneração paga aos administradores a título de participação no lucro da companhia trata-se de parcela remuneratória, inclusive face à legislação

previdenciária, e, assim sendo, integra a base de cálculo vez que não há norma isentiva que albergue a rubrica examinada.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Em 12/01/2015, o sujeito passivo interpõe a impugnação, de fls. 869/889, acompanhada dos anexos de fls. 890/957. Inicia sua defesa fazendo um breve resumo dos fatos para depois apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem.

Informa que possui diretores estatutários; eleitos na forma do seu Estatuto Social, que exercem atividade remunerada e se revestem, portanto, da qualidade de segurados obrigatórios da Previdência Social na condição de contribuintes individuais, na forma do art. 12, V, “F”; da Lei nº 8.212/91.

Entende que a Lei nº 10.101/2000 não se aplica unicamente às participações nos lucros de empregados, mas de qualquer trabalhador, inclusive dos diretores estatutários. Como, no caso, a participação nos lucros também obedeceu as metas e critérios traçados no Acordo de PLR firmado pela Impugnante, a isenção/imunidade das contribuições previdenciárias deve ser reconhecida.

Entende que a imunidade do trabalhador inclui os contribuintes individuais. Que a previsão contida no artigo 7º, XI, da CF, aplica-se tanto aos trabalhadores empregados quanto aos não empregados.

Transcreve doutrina e julgados do CARF, visando corroborar o seu entendimento.

Sustenta que não há qualquer lacuna no ordenamento jurídico no que diz respeito à norma que sana a exigência de lei específica apta a regulamentar o pagamento da PLR aos diretores estatutários. Tal norma não apenas existe, como é bastante clara e específica: o art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76.

Diz que a imunidade constitucional também se encontra prevista na legislação, ordinária no âmbito infraconstitucional, a Lei nº 8.212/91 seguiu o mesmo caminho ao definir em seu art. 28, I e II, o conceito de salário de contribuição para o segurado empregado e o contribuinte individual – como é o caso ora tratado – e, mais adiante, ao indicar as parcelas que nele não se integram, ficando, portanto, fora do âmbito de incidência da contribuição ora tratada.

Conclui-se que a imunidade veiculada pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal não se restringe ao pagamento de distribuição de lucros ou resultados apenas a empregados, mas também aos demais trabalhadores, como é o caso dos diretores estatutários da Impugnante. E que a Lei n. 6.404/76 é veículo hábil a estabelecer as regras de participação nos lucros aplicáveis a diretores estatutários de que trata o referido art. 7º da Constituição Federal.

Diz que o pagamento da PLR no caso concreto está de acordo com as regras veiculadas pela Lei nº 10.101/2001. Que a lei ao tratar de trabalhador inclui os segurados empregados e os contribuintes individuais.

Aduz que o pagamento da PLR no caso concreto decorreu do anexo Acordo para Participação nos Lucros ou Resultados, referente ao ano-base 2010 (doc. 04), resultado da negociação pela comissão eleita pelas partes e no qual foram disciplinadas as regras para o pagamento da referida verba a todos os Integrantes da Impugnante.

Informa que para fazer jus a participação nos lucros da Impugnante a diretoria deveria cumprir o Orçamento aprovado pelo Conselho de Administração, além das metas especificamente negociadas no Programa de PLR.

Informa também que todas as metas estabelecidas de produtividade e orçamentárias foram cumpridas.

Argumenta que ainda que não existisse qualquer disposição na Lei das Sociedades Anônimas dispondo sobre o pagamento de participação nos lucros a diretores não empregados, ou que a Lei nº 10.101/2000 não pudesse ser aplicada a não empregados, não se pode negar que a verba aqui tratada se caracterizaria como um ganho eventual recebido pelos administradores, o qual também se encontra salvo da incidência das contribuições previdenciárias, consoante a expressa previsão do art. 28, § 9º, “e”, 7.

Conclui que a eventualidade é manifesta no caso concreto, tendo em vista que o, seu pagamento está condicionado à apuração de Lucro pela Impugnante, o que, obviamente, depende da conjunção de uma série de fatores, não havendo qualquer garantia ou certeza em relação à sua apuração. Ademais, vale registrar que o pagamento foi efetuado apenas uma vez no ano de 2011, diante do que se trata também de verba não habitual.

DO PEDIDO

Requer que o lançamento ora combatido seja julgado totalmente improcedente uma vez que restou demonstrado que não se concretizou o fato gerador da contribuição incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais, prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista se tratar de pagamento de participação dos diretores estatutários nos lucros da Impugnante, verba imune do pagamento da contribuição previdenciária a teor do art. 7º, XI, da Constituição Federal.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Por ocasião dessa sessão de julgamento, foram apresentados memoriais reiterativos da tese recursal.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 14/04/2021, e-fl. 975, protocolo recursal em 11/05/2021, e-fl. 977, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.037), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se ao não recolhimento de contribuições incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP. Consta o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais administradores da companhia (Diretores estatutários não empregados), apurada com base na folha de pagamento, tendo sido verificada na contabilidade a rubrica "*PL 2010*" - *cód. P159*, presente na folha de pagamento de 03/2011, na qual foi paga e/ou creditada a administrador da empresa, seguro contribuinte individual da categoria "diretor não-empregado", e não foi considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária. Os valores estão em consonância com o declarado pelo contribuinte na DIPJ.

A fiscalização entende que os pagamentos a título de PLR para diretores estatutários não empregados estão sujeitos a comporem a base de cálculo das contribuições e não tendo ocorrido foi realizado o lançamento, enquanto isso a defesa sustenta que em se tratando de trabalhador, ainda que Diretor, impõe-se considerar a imunidade preconizada na Constituição e legitimada na legislação infraconstitucional, incluindo a Lei 10.101, o que não enseja a tributação.

A tese não é nova nesse Colegiado, como, por exemplo, o Acórdão CARF n.º 2202-005.800 de minha relatoria.

O recorrente trabalha em seu recurso capítulos que podem ser apreciados em conjunto, sendo eles: Natureza jurídica dos pagamentos realizados a título de PLR (não incidência de contribuições previdenciárias); Não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR da empresa paga a contribuintes individuais – Tratamento constitucional conferido aos pagamentos de PLR – Aplicação da Lei 6.404/1976; Adequação dos pagamentos à Lei 10.101/2000; e Caráter eventual dos pagamentos.

Nesse horizonte, passo a análise.

- Considerações básicas sobre a famigerada PLR

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Muitas polêmicas interpretativas existem em torno do instituto, inclusive, em análise diversa da destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região afirmou que: *“A participação nos lucros e resultados – PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados”* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível – 2119764 – 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta ou, melhor sintetizando, do mundo real, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte indicando um efeito remuneratório, sendo certo apenas que, para fins jurídicos, quando se cumpre determinados requisitos tem-se o afastamento da concepção fática remuneratória para, assim, não compor base de cálculo de contribuições (vale repetir, que não comporá a base de cálculo, sendo afastada, para fins jurídicos, a sua natureza remuneratória, quando cumpridos requisitos legais). Por isso, para fins previdenciários e sociais, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

Por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.º e reafirmada com outra linguagem no § 4.º do art. 218 da Carta Magna, a *“participação nos lucros, ou resultados”* (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica.

Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei. O objetivo finalístico da norma é o bem-estar dos segurados empregados e a integração capital e trabalho em prol da economia nacional.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada à Terceiros (Outras Entidades e Fundos), havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição, afastando-a como base de cálculo para fins de tributação.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese (Tema 344 da Repercussão Geral/STF): *“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."

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da "PLR" como verba "desvinculada da remuneração", retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas à Terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos Administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria. Ademais, a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, nos empregados (titulares de vínculo de emprego).

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível – 1955377 – 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

- PLR dos Diretores Estatutários não empregados

Consta do relatório fiscal que foi efetivado pagamento de PLR aos Administradores Estatutários e que eles não possuem vínculo de emprego. Por sua vez, o contribuinte não nega o fato, mas invoca a não incidência pelos vários argumentos.

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto ser negociado anualmente como integrando a remuneração global da administração. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei n.º 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos "empregados", não contemplando contribuintes individuais, como, por exemplo, Diretor Estatutário sem vínculo de emprego. Terceiro, a Lei n.º 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectual que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os

Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros *Stakeholders*, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados.

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, tendo compreendido que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se o paradigma:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): *"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."*

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos *"empresa" x "empregados"*. Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados).

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de imunidade tornada

eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito reiterativamente a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível – 1955377 – 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Anote-se, ainda, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.197 e 2202-005.197, decisões de Maio de 2019.

De mais a mais, o pagamento efetivado aos Diretores Estatutários não pode ser tratado como eventual, não habitual, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se às contribuições. Ora, eles ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível sequer pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.º, XI, da CF.

Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404.

Por fim, apenas de forma complementar, estando confortável com os fundamentos desenvolvidos pela DRJ no julgamento de piso, adoto como meus, em adição, aquelas razões de decidir, nestes termos:

Da Participação nos Lucros e Resultados

Em síntese sustenta a impugnante que a lei é dirigida a trabalhadores e não apenas a empregados e o legislador faz diferença apenas quando obriga a negociação ao empregado, e ainda que o texto constitucional é claro quanto a desvinculação da remuneração da parcela aos empregados a título de PLR. Defende também, considerando o disposto na legislação previdenciária, que os ganhos eventuais não integram o salário de contribuição.

Considerando a argumentação exposta na contestação e o relato da autoridade fiscal, razão não assiste a impugnante. Senão, vejamos.

Os direitos elencados no artigo 7º da Constituição Federal dizem respeito aos trabalhadores empregados, não tendo cabimento a interpretação ampla defendida pela impugnante, para sustentar a inclusão dos administradores não empregados no termo "trabalhadores" constante no caput do referido dispositivo constitucional.

A argumentação quanto a fiscalização ter se equivocado quanto a considerar como salário de contribuição tais verbas paga aos diretores, não merece amparo, pois ao contrário do que sustenta a empresa, a Fiscalização esclareceu os motivos que impedem o pagamento da Participação nos Lucros aos diretores em questão.

A própria impugnação confirma que os diretores são contribuintes individuais:

Do mesmo modo, a impugnante possui diretores estatutários; eleitos na forma do seu Estatuto Social, que exercem atividade remunerada e se revestem, portanto, da qualidade de segurados obrigatórios da Previdência Social na condição de contribuintes individuais, na forma do art. 12, V, "f"; da Lei nº 8.212/91.

Portanto tais diretores na verdade são contribuintes individuais, não se enquadrando no art. 7º da Constituição Federal, que trata dos trabalhadores empregados.

O artigo 218, parágrafo 4º, também da Carta Maior, ratifica esse entendimento, especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados, deixando claro que o constituinte, no artigo 7º, referiu-se à espécie empregado.

Art. 218 - ...

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Por outro lado, obviamente, a legislação previdenciária, mais especificamente a Lei 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social, embora considere como salário de contribuição a remuneração auferida pelo trabalhador, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, excluiu, conforme determina a Constituição Federal, do montante do mesmo, as verbas pagas a título de participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica, qual seja, a Lei 10.101/2000.

A verba paga a título de participação nos lucros paga aos diretores não empregados, sempre sofrerá incidência de contribuições sociais previdenciárias, pois além de ser uma forma de contraprestação aos serviços prestados, não foi incluída nas redações do artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/1991, e do artigo 214, parágrafo 9º, inciso X, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que fazem referência somente à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101/2000, em obediência ao disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

Assim, ainda que a PLR seja paga aos diretores não empregados, dentro dos limites e previsões legais e estatutárias da empresa, incidem contribuições previdenciárias sobre estas verbas, por ausência legal de hipótese de exclusão, e em conformidade com as exigências do artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996).

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99).

Por sua vez, o artigo 12, da Lei nº 8.212/91, dispõe que:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Frisa-se que, em relação à rubrica considerada pela Auditoria Fiscal como salário de contribuição, qual seja, a Participação nos Resultados paga aos diretores não empregados, o que define o caráter remuneratório da parcela não é o seu nome, mas a sua natureza.

No tocante a sustentar que os pagamentos a título de PLR não integram o salário de contribuição, tem-se que essa não é a discussão neste processo. Tais pagamentos, desde que efetuados nos termos da Lei nº 10.101/2000, com observância dos requisitos legais, de fato são desvinculadas da remuneração dos empregados.

O levantamento não trata de empregados e sim de diretores não empregados que, diversamente do que defende a impugnante, não estão incluídos na legislação relativa a PLR, razão pela qual perde o objeto a discussão sobre tal parcela integrar ou não integrar o salário de contribuição, bem como é irrelevante discutir a frequência de seu pagamento, considerando se são ou não recebidas a título de ganhos eventuais, no presente caso.

Foi correto o procedimento da Fiscalização ao reconhecer os referidos pagamentos, como fatos geradores de contribuição previdenciária, os quais devem também ser informados em GFIP. Tais pagamentos foram feitos em retribuição pelo trabalho prestado pelos contribuintes individuais, diretores não empregados, não podendo prevalecer o entendimento da Impugnante.

Desta forma, os pagamentos efetuados aos diretores da Impugnante, a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados, integram o salário de contribuição, incidindo as contribuições previdenciárias apuradas pela Fiscalização, conforme previsto no art. 22, III, da Lei 8.212/91.

Pagamento de natureza eventual isenta de contribuição previdenciária

Pelo que interpreta dos seus argumentos, a interessada defende que efetuou pagamentos a título de Ganho Eventual, por liberalidade, sem habitualidade, razão pela qual não incidiria contribuição.

A impugnante em última instância tenta requalificar a PLR em gratificação eventual para fugir a tributação.

A autoridade fiscal registrou em seu relatório, confirmado pela impugnante em sua defesa, que o pagamento de PLR foi fruto de Acordo entre as partes em 2010 e paga aos empregados, o que caracteriza a não eventualidade do pagamento.

Dessa forma, improcedente a reclassificação da PLR em Gratificação Eventual.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, mantenho o lançamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros