



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13864.720081/2011-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.347 – 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria 67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS
Recorrente CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS ACORDO PRÉVIO ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, porque essa só é aplicável aos empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não apresenta a empresa resultado positivo a ser distribuído.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra, que o conheceram parcialmente. E, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Contribuição Social Previdenciária dos períodos de 01/02/2007 a 31/12/2009, constituído por autos de infração (e-fls. 03 a 63), em face de valores pagos, entre janeiro de 2006 e dezembro de 2009, a título de Participação nos Resultados da Empresa em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.

Impugnada a exigência (e-fls. 1065 a 1078), foi exarado o Acórdão nº 05-39.812 pela 6ª Turma da DRJ/CPS (e-fls. 1731 a 1792) que julgou a impugnação parcialmente procedente, mantendo o crédito tributário constituído pelo auto de infração nº 37.262.821-4 (e-fl. 3) e retificando os valores lançados pelos demais autos de infração, na forma dos demonstrativos analíticos de débito retificado (e-fls. 1793 a 1833) e-fls. improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O acórdão proferido na primeira instância também se pronunciou sobre a alegação do recorrente que o pagamento do PLR mesmo havendo prejuízo contábil não descaracterizaria a natureza da verba. Entendeu o colegiado que assiste razão ao recorrente e que não há, nos autos, elementos a afastar, sob alegação de inexistência de lucros, a não incidência de contribuições previdenciárias dos valores pagos.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 1862 a 1873) no qual alegou, sumariamente: que **(i)** os pagamentos do Plano de Participação nos Resultados (PPR) aos diretores estatutários não foram irregulares, embora não ostentem a condição de celetistas; **(ii)** não houve fixação unilateral de metas pela empresa, pois as metas aplicáveis aos gerentes e diretores foram posteriormente convencionadas entre as partes; **(iii)** houve pagamento do PLR acima do teto estipulado em acordo coletivo, porém houve acordo com os empregados para tais pagamentos, ainda que esse acordo tenha sido decidido após a assinatura do acordo coletivo; **(iv)** embora prevista nos acordos coletivos, a norma que estabelece o pagamento do PLR apenas a empregados com quatro meses ou 120 dias de serviço pode ser afastada, por liberalidade, pelo empregador; **(v)** os pagamentos em períodos inferiores a um semestre foram, na verdade, complementos de pagamentos eventualmente efetuados a menor; **(vi)** não há necessidade de pacto prévio para pagamento do PPR; e **(viii)** o descumprimento das obrigações acessórias foi mero reflexo da divergência de interpretação da obrigação principal. Pede a extinção dos débitos ou, sucessivamente, o afastamento da multa isolada.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara proferiu o Acórdão nº 2401-003.626 (e-fls. 1892 a 1919) no qual, por unanimidade, **negou provimento** ao recurso, tendo enfrentado cada uma das alegações apostas no recurso voluntário.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso especial de divergência para as seguintes matérias: **(i)** pactuação prévia; **(ii)** pagamento do PLR a empregados com menor tempo de contratação que o pactuado; e **(iii)** qualificação como PLR dos pagamentos efetuados a diretores não empregados. O recurso foi admitido em razão de comprovada divergência quanto aos itens **(i)** e **(iii)**.

Registre-se que o recorrente não se insurgiu, no recurso especial, contra aos julgamentos relativos **(i)** à fixação unilateral de metas pela empresa; **(ii)** ao pagamento do PLR

acima do teto estipulado em acordo coletivo; **(iii)** aos pagamentos em períodos inferiores a um semestre. Destaque-se que, para a matéria **(i)** multa por descumprimento das obrigações acessórias, citada no recurso especial, não foi demonstrada divergência.

Como razões para a reforma do acórdão, sustenta, o recorrente, no recurso especial, que **(i)** é desnecessário que o pacto que estabeleceu o PLR se dê antes do exercício em que ocorrer o resultado; **(ii)** a norma restritiva que condiciona o pagamento do PLR apenas a empregados com quatro meses ou 120 dias de contratação pode ser, unilateralmente, dispensada pelo empregador em benefício de novos empregados; **(iii)** os pagamentos do PLR aos diretores estatutários equiparam-se ao efetuados a empregados. Observou, ainda que, por decorrência lógica, no caso de provimento do recurso, deve ser excluída a multa por descumprimento de obrigação acessória relativa aos períodos objeto das matérias discutidas.

O Presidente da 4ª Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas no tocante às matérias "Necessidade, ou não, de Acordo Prévio ao Período de Apuração do Resultado" e "Tratamento da Verba paga a título de PLR a diretores estatutários", tendo sido negado seguimento à matéria "Possibilidade de Pagamento a empregados com menos de 120 dias, ao arpejo das regras do PLR".

Tempestivamente, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 2002 a 2008) em que sustenta que os pagamentos efetuados pela recorrente, a título de PPR, no período em questão não observaram requisitos legais necessários. Pugna pela negativa de provimento ao recurso especial e a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

CONHECIMENTO

Foram devolvidas à apreciação deste colegiado duas questões, a saber: (a) "Tratamento da Verba paga a título de PLR a diretores estatutários" e (b) "Necessidade, ou não, de Acordo Prévio ao Período de Apuração do Resultado". As demais questões, portanto, transitaram em julgado, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

Assim, conheço dessas duas matérias.

Pois bem, conforme despacho de admissibilidade do recurso especial, o recurso foi admitido, para rediscussão de duas matérias, a saber:

- (i) assinatura de PLR após início do período de apuração dos resultados, e
- (ii) qualificação como PLR dos pagamentos efetuados a diretores não empregados.

Cumpra referir que a primeira questão é prejudicial, ao restante do recurso. Ora, se não for possível o pagamento de PLR com acordo posterior ao início do período de apuração dos resultados, fica descaracterizada a verba paga a todos, inclusive aos diretores.

Portanto, iniciaremos pela análise da primeira matéria

MÉRITO

Assinatura prévia do PLR

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de

*que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado.*

Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

Pagamento de PLR a diretores não empregados

Passo agora a enfrentar o mérito da segunda questão, entendendo que a verba paga a título de PLR a diretores não empregados faça parte do salário-de-contribuição, sendo tributável. Em que pese, da tribuna, ter sido afirmado que os diretores seriam celetistas, essa alegação não consta do recurso e, ao contrário, no recurso, é afirmado que a condição de empregado celetista não é exigida no pagamento da PLR.

Adicionalmente, cumpre esclarecer que a decisão recorrida enfrentou a matéria, considerando expressamente que os diretores são estatutários, nos seguintes termos:

(a) relata que, conforme descrito no Relatório Fiscal, os diretores Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski, são diretores estatutários sem vínculo trabalhista:

Não obstante, do exame das folhas de pagamento ficou constatado que, com base na alínea "b" do parágrafo 6º da Cláusula 5ª dos Acordos de Participação sob exame, os dirigentes Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski (ambos eleitos em assembleia realizada em 17/04/2006 e sem dados de vínculo trabalhista no CNIS) receberam valores a título de participação nos resultados, ...

Com base nas informações dos vínculos empregatícios e empresariais, verifica-se que o vínculo entre a empresa e os Srs. Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski é de contribuinte individual diretor

(b) relata que a recorrente alega, ainda em sede de recurso voluntário, que os pagamentos feitos aos diretores estatutários, Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski, teriam sido realizados pelo estabelecimento da impugnante no México:

A questão levantada pela fiscalização – de que os diretores estatutários Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski receberam pagamentos a título de PPR irregularmente, por não ostentarem a condição essencial de empregados celetistas – resume-se a simples equívocos de escrituração, visto que tais pagamentos foram feitos pelo estabelecimento da Impugnante no México e, por política interna da empresa, todos os tributos devidos foram recolhidos aos cofres públicos do Brasil, como se demonstrará pela juntada posterior de documentos

(c) decide que o pagamento feito a esses diretores deve compor o salário de contribuição:

... existindo pagamento aos segurados Miguel Angel e Jorge Alexander, enquanto prestando serviços no Brasil, vinculados a autuada, correto a inclusão de tais valores como base de cálculo. Quanto a indicação da própria empresa que todos os tributos devidos foram recolhidos, não apresentou o recorrente qualquer prova do efetivo recolhimento, razão pela qual meras alegações não são suficientes para afastar o lançamento realizado.

CONCLUSÃO: devem ser mantidos os lançamentos em relação aos diretores, tendo em vista ausência de amparo legal para excluir tais verbas do conceito de salário de contribuição, nem tal pouco em relação aos citados CI não demonstrou o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária correspondente.

Feitas as considerações acima, conheço do recurso e passo à análise do mérito.

De uma forma genérica, o salário-de-contribuição consiste em qualquer valor pago a empregado ou trabalhador avulso, destinado a retribuir o trabalho, conforme depreende-se da leitura do caput do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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;

...

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º,

Para interpretação desse dispositivo em face de participações pagas a administradores, cumpre referir que não concordo com o argumento, já esposado por alguns julgados deste conselho, de que o pagamento a diretores estatutários não seria um pagamento realizado pela companhia, mas pelos acionistas, na forma de uma suposta *repartição dos lucros*, por reduzir seus dividendos, concluindo assim que a verba sequer seria caracterizada como salário-de-contribuição. Entendo que este seja um raciocínio meramente financeiro e que não espelha as verdadeiras relações jurídicas que ensejam o pagamento dessa verba.

Ora, qualquer valor pago a terceiros reduz o lucro da companhia e, conseqüentemente, os dividendos devidos aos acionistas. Por outro lado, inferir que os acionistas estariam realizando esse pagamento diretamente seria desconsiderar a existência da personalidade jurídica da companhia e o fato de que os diretores efetivamente prestam à companhia o serviço de sua representação perante terceiros.

Para comprovação da diferença entre a natureza jurídica da participação paga aos administradores e a dos dividendos basta cotejar os dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, que tratam e classificam esses dois institutos:

(a) A participação dos administradores no resultado está prevista no art. 187 da Lei das S/A e reduz o lucro da companhia.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas ...

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

(b) os dividendos estão previstos no art. 201 como uma destinação do lucro líquido do próprio exercício ou do lucro líquido de exercícios anteriores, se mantidos em reservas.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

Portanto, concluímos que a participação dos administradores no resultado é valor pago pela companhia pelo trabalho do administrador e, assim, por sua natureza, se subsume ao conceito geral de salário-de-contribuição.

Considerando que as participações pagas a administradores subsumem-se ao conceito geral de salário-de-contribuição, resta necessária a análise de suas características, para

verificação de sua eventual classificação entre as exceções ao conceito de salário-de-contribuição, previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Para isso, partimos do dispositivo antes citado:

Art. 28. entende-se por salário-de-contribuição ...

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

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

Pois bem, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente não integra o salário de contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

De plano, podemos afastar a Lei nº 6.404, de 1976, como lei específica prevendo esse pagamento, porque ela trata da organização da companhia e sua relação em geral com terceiros e, portanto, não se destinou a regular a exceção de que trata a alínea "j" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991. Aliás, nesse sentido, o próprio STF já decidiu, no RE 398284/RJ.

Assim, resta perquirir se essa participação estaria albergada pela Lei nº 10.101, de 2000, esta sim específica, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Entendo que a resposta para essa questão esteja na redação do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que define a participação nos lucros ou resultados como sendo aquela objeto de negociação entre a empresa e seus **empregados**. Ora, administradores não são empregados.

Com base nas premissas acima, concluímos que a participação de diretores não empregados no lucro das companhias não se enquadra nas hipóteses previstas em lei específica.

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

CONCLUSÃO

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Inicialmente, vale esclarecer que a presente declaração visa tão somente deixar claro meu posicionamento acerca do conhecimento do recurso e questões atinentes ao mérito, tendo em vista considerações feitas durante a sustentação oral quanto a alegações da imputação fiscal em relação ao diretores estatutários. Nesse sentido, entendo acertada a posição do ilustre relator.

DO CONHECIMENTO

Recurso especial admitido em dois pontos:

	Cpt prévio	Ausência metas	Pagto vlr maior do que acordo	Pagto não contemplado acordo	Pagto + 2 vezes	Pagto sem previsão legal
Empregados	X					
Gerentes	X	X				
Diretores	X	X				
Miguel/Jorge (Diretores estatutários)						X
Empregados anexo VI	X				X	
Empregados anexo VII	X		X			
Empregados anexo VIII	X			X		

1) PLR de diretores não empregados - não havendo questionamento quanto ao conhecimento e estando demonstrada a divergência deve ser conhecido.

2) PLR de empregados - quanto à matéria pacto prévio - entendo deva ser conhecida apenas para os fatos geradores descritos para o Anexo I - empregados sem cargo de chefia que não estejam tbm enquadrados no anexo VI, VII E VIII, pois para todos os demais levantamentos, conforme demonstrado na tabela acima, existem outros descumprimentos (imputações fiscais) não alcançados pelos paradigmas apontados pelo recorrente.

DO MÉRITO

Quanto ao pagamento de PLR aos empregados descritos no anexo I (exclusivamente).

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de

contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

De pronto, deixo claro meu posicionamento acerca do tema: o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba encontra-se desvinculada do salário, desde que, paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento no presente caso.

Da Definição de Salário de Contribuição

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar se a norma que autoriza o pagamento encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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**.*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

EMENTA

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) O **Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional**. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, **destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos**.*

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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, 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.***

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

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e

finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênua da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum

para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”

Nesse ponto argumentos de que a essência da lei foi cumprida, e que os requisitos atribuídas pelo auditor não se sustentam, já que a referida lei não exige a assinatura do acordo previamente não se sustentam no meu entender.

Ora, partindo da argumentação do recorrente o que seria então o disposto no inciso II, do §1º do art. 2º da lei 10.101/2000? Vejamos, o referido dispositivo para verificar se é plausível dita argumentação.

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:

[...]

§ 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, 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.***

Bom, parece-se cristalino que o inciso II que dispõe "programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**" descreve que os **PROGRAMAS, RESULTADOS A SEREM ALCANÇADO E PRAZOS DO ACORDO DEVEM SER PACTUADOS PREVIAMENTE.**

Não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, prazos para pactuação, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. Caso fossemos acatar a argumentação do recorrente, a lei 10.101/2000 precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros abaixo transcritos.

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:

Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, MAS DE FORMA ALGUMA IGNORAR A EXISTÊNCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS, E DE EXIGÊNCIAS LEGAIS CLARAS PARA A REFERIDA DESVINCULAÇÃO, de modo a afastá-los, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculados da remuneração.

Quanto ao Pacto Prévio

Expressamente sobre o argumento do recorrente de que a lei não descreve a necessidade de que dito acordo seja feito previamente, mas encontra-se regular, posto ter ocorrido antes do pagamento, razão não lhe confiro.

Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

Entendo, ser o requisito **pacto prévio, fundamental** para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00. No caso em questão, a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, sob o fundamento de falta de acordo prévio ao exercício em que se baseavam os pagamentos. Vejamos trecho do voto do acórdão recorrido que já evidenciava tal circunstância.

Podemos notar, que no relatório fiscal, descreveu o auditor, fls. 78: "Observamos que, por ocasião da assinatura dos Acordos de Participação nos Resultados pelos sindicatos e empresa (agosto a novembro de 2006), já havia decorrido três quartos do período no qual as metas programadas deveriam ser cumpridas, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos."

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados).

Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício a que se refira, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim como descreveu a autoridade fiscal.

Dessa forma, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia não fere o disposto na lei. Pelo contrário, ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos, o que não venho a concordar.

Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim não o fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado, o empregado tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua.

Apenas, para deixar claro, não estamos falando que o pacto tenha que ser assinado antes do início do ano, o que estamos descrevendo é que o pacto deve ocorrer antes do exercício a que se refira, por exemplo, nada impede que um acordo seja realizado em maio, para valer deste mês a maio do ano seguinte.

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Do PLR pagos aos diretores não empregados

Esse foi o ponto crucial que ensejou o pedido de vista e as presentes considerações ao apreciar o processo.

Alegou o patrono, em sede de sustentação oral, que os supostos diretores eram na verdade celetistas e por conseguinte, nada impediria que os mesmos tivessem os valores de PLR enquadrados nos acordos segundo as regras previstas na lei 10.101/2000.

Nesse ponto, entendo totalmente equivocada a argumentação do patrono. Senão vejamos:

Pagto a diretores não empregados - item 3.2.2 do REFISC

Da análise do relatório fiscal, observamos que a fiscalização deixou claro a condição dos diretores não empregados ao analisar os documentos apresentados e registros no sistema CNIS. Esclarece que não se tratavam de empregados, mas de contribuintes individuais. Diga-se que essa argumentação nem mesmo restou enfrentada no acórdão recorrido, posto que não foi trazida em sede de recurso voluntário, muito menos no recurso especial ora em análise. A alegação do recurso especial é apenas a de que o termo "TRABALHADORES" alcançaria tbm os contribuintes individuais e por consequência poderiam ser acobertados pelo art. 7º da CF/88 e lei 10.101/2000.

Nesse ponto, valho-me de trecho do próprio relatório fiscal:

Da identificação e informações dos diretores contemplados com o referido pagamento (dados extraídos das Atas de Assembléia da Companhia e do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS):

Diretor presidente:

Nome: MIGUEL ANGEL PEIRANO

Inscrição.NIT: 1.198.034.706-3, cadastrado em 24/08/2006

CPF..... : 232.349.128-82 Data Emissão CPF. : 02/08/2006

CTPS. : não consta

Nacionalidade: argentina, Data da. **Chegada : 08/2006**

Eleito para o cargo em assembléia realizada em 17/04/2006

Vínculos trabalhista: **não consta vínculo trabalhista no sistema CNIS;**

Vínculos empresariais: para esse ano não consta outro vínculo, somente o de diretor dessa empresa.

Diretor Comercial:

Nome: JORGE ALEXANDER KOWALSKI

Inscrição.NIT: 1.196.184.847-8, cadastrado em 23/12/2003

CPF..... : 058.884.807-70 Data Emissão CPF. : 27/06/2003

CTPS. : não consta

Nacionalidade: argentina, Data da Chegada : 11/2003

Eleito para o cargo em assembléia realizada em 17/04/2006

Vínculos trabalhista: **não consta vínculo trabalhista no sistema CNIS;**

Vínculos empresariais: possui vínculo na qualidade de diretor da empresa SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S.A. – CNPJ 61.186.888/0001-93 desde 25/04/2004 até 11/06/2007, e também desta empresa.

Com base nas informações dos vínculos empregatícios e empresariais, verifica-se que o vínculo entre a empresa e os Srs. Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski é de contribuinte individual – diretor. Portanto, os valores das rubricas pagos nos códigos 272, 273, 1347 e 1348 foram considerados retirados *pro labore*.

Assim, restando claro que se tratam de contribuintes individuais, passo a apresentar meu posicionamento acerca do tema, que corrobora o entendimento do ilustre relator quanto a impossibilidade de excluir do conceito de salário de contribuição os valores pagos à título de participação nos lucros ou resultados.

Quanto aos pagamentos aos diretores estatutários (não empregados), assim como descrito acima, entendo que não demonstrou recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os valores de PLR aos diretores foram recolhidos ou estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição, conforme já mencionado na legislação transcrita anteriormente.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, hipótese dos autos.

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

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). (g.n.)

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

A legislação previdenciária, em obediência ao preceito constitucional, é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na 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: (grifo nosso)

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário (...)

[...]

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênua da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

*Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, **não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.***”

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6494/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI. (efeito exarado em mesmo sentido pelo RE 569.441).

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 **serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (administradores não empregados).**

Não se pode elasticar o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n.º 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, os argumentos que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o **caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”**. Basta analisarmos os 34

incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

Isto posto, não acato o argumento do recorrente de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, é capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável a interpretação dada pelo recorrente, razão pela qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994 não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil - CPC), nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA

FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, 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. 7º, 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. (g.n.)***

3. *Recurso extraordinário a que se dá provimento.”*

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF¹, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ: “(...) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, **uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo. (...)**” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é **destinada apenas aos empregados**.

Por fim, para espancar qualquer argumentação de que o pagamento estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, ressalto que a participação descrita na referida lei, dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a lei 6404/76 tenha excluído os valores do conceito de salário de contribuição e por consequência respaldar os argumentos do recorrente. vejamos o texto da lei:

Lei 6.404/1976:

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

¹ Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

Art. 62. (...). § 2o As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Processo nº 13864.720081/2011-19
Acórdão n.º 9202-004.347

CSRF-T2
Fl. 28

constante refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores - empregados, seja porque a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar a participação dos lucros aos empregados, seja, por fim, pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula o referido dispositivo constitucional, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/91.

Face todo o exposto, concordo com as colocações do ilustre relator, negando provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. NÃO-EMPREGADOS.

Para esposar as considerações jurídicas que julgo corretas e pertinentes ao caso, me utilizo das argumentações proferidas pelo professor Fábio Zambitte Ibrahim² em palestras de âmbito nacional recentemente publicadas em artigos jurídicos e Livros de sua autoria.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresse na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

*“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).*

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, dos administradores estatutários devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro**.

² Professor de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ Professor e Coordenador de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ) Professor de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC/RJ **Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) Mestre em Direito Previdenciário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) Ex-Auditor Fiscal de Receita Federal do Brasil (1998/2012) Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos da Previdência Social (2005/2012) Professor e Coordenador de Contribuições Especiais da Especialização em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito Rio) Diretor de Relações Institucionais da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT) ES**

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebida pelo Administrador Estatutário.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida -- PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da

atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.

Assim, “ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Ainda, rejeitando colocações feitas pelo colegiado, importante ressaltar que a PLR não se confunde com o pró-labore do administrador estatutário, esta sim de caráter contraprestacional, habitual e periódica e tem por objetivo remunerar a prestação de serviços de gestão da companhia.

Nesse sentido bem explica ALBERTO XAVIER³ “o pro labore deve guardar estrita equivalência jurídico-econômica entre o serviço prestado e sua contraprestação.”

Observe-se que, tanto o pro labore quanto a PLR estão previstos na Lei 6.404/76, contudo estes institutos não se confundem, enquanto o pro labore está previsto no art. 152 da referida Lei, a PLR está prevista no parágrafo 1º deste mesmo artigo 152, como norma exceptiva daquela.

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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. (grifei).*

*I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Ad argumentandum tantum, uma vez que vem sendo levantado pela Fazenda Nacional, reputo incabível arguir que o tratamento dado a sócios administradores de sociedades prestadoras de serviço não possam, como exposto no art. 201, § 5º do RPS, aplicar-se a administradores não-empregados de sociedades anônimas. Esta distinção não existe na legislação previdenciária.

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III – INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 – CASO DE APLICAÇÃO DA LEI ESPECIAL – LEI 6.404/76.

Nesse sentido, para a hipótese de pagamento de PLR a trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso discutido nos autos, o regramento a ser aplicado será aquele que regula seu pagamento, ou seja, o parágrafo 1º do artigo 152, da Lei 6.404/76.

Tal regramento se enquadra, perfeitamente, no conceito de “lei específica” apta a regular o pagamento de PLR a administradores, estando tal rubrica desvinculada da remuneração e excluída do conceito legal de salário de contribuição, não se relaciona com rendimentos advindos do trabalho.

Também importa notar o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao estabelecer que eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou capital é atribuição da Assembléia Geral, nas regras internamente estabelecidas. A inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 ao caso, tendo em vista também a existência regramento mais específico, não implica a admissão, na base previdenciária, de valores completamente desvinculados do rendimento do trabalho.

Importante fazer esta ressalva, o fato da Lei 10.101/00 não contemplar diretores não empregados, não afasta de modo algum a aplicação do disposto na lei 6.404/76. Entender diferente denota uma interpretação tendenciosa da norma legal e frustra os objetivos do legislador ordinário que ao criar a PLR pensava especificamente em possibilitar as empresas que se tornassem mais competitivas no mercado, por meio de incentivos previstos em Lei.

É nítido que os rendimentos pagos a administradores não empregados, nos termos da Lei nº 6.404/76, diferentemente dos valores pagos a empregados, não possuem correlação necessária com o trabalho, não possuindo, portanto, a mesma natureza contraprestacional que o salário.

Isso explica a necessidade de normatização própria da PLR, para empregados, qualificando e delimitando os valores desprovidos de natureza salarial, dentro de um quadro normativo detalhado. Para administradores, como a regra é diversa, a necessidade de legislação específica perde o sentido, uma vez que a previsão na Lei das SA já era suficiente.

Por fim, cumpre citar excerto do artigo recentemente publicado pelo professor Fábio Zambitte no Portal Jurídico Migalhas:

*"Não obstante o cenário negativo nas jurisprudências judicial e administrativa, tenho convicção que a cobrança da cota patronal previdenciária sobre os valores pagos a diretores não-empregados não encontra suporte tanto na Constituição como na legislação vigente, externando incongruências irreconciliáveis com a própria regulamentação administrativa da matéria. O tema ainda sofre com as compreensões equivocadas sobre base tributável previdenciária, não raramente tentando igualar as dinâmicas impositivas do imposto de renda e da cota patronal previdenciária. Tal premissa, além de contrária a todos os preceitos normativos vigentes, ainda ignora o papel do sistema protetivo como substituidor de rendimentos habituais, responsáveis pela manutenção do segurado e sua família. A tentativa de alargamento forçado da base previdenciária, mais do que uma preocupação abstrata com a correta aplicação das regras legais e constitucionais de competência tributária, traduz uma arbitrariedade fiscal com foco exclusivo no aumento de receitas para um sistema atuarialmente desequilibrado. Sem embargo, insisto que, como reconhece a própria regulamentação administrativa, se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a consequente tributação e independente da submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, **o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas**".*

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para fins de reformar o acórdão recorrido, devendo ser cancelados os autos de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR aos diretores estatutários, por total falta de previsão legal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

São duas as questões a serem analisadas no julgamento do mérito da controvérsia, quais sejam: (i) a data de assinatura do acordo; e (ii) possibilidade de pagamento de PLR aos diretores estatutários da pessoa jurídica.

Sobre a primeira matéria, acompanho integralmente o posicionamento exarado no Acórdão dessa Câmara Superior de nº 9202-002.485, no sentido de que a pactuação deve ser prévia ao pagamento da PLR. Diante da clareza e objetividade do voto vencedor do Acórdão em questão, transcrevo adiante o trecho que aqui interessa:

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/2000, in verbis:

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, 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.

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

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude

contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Com relação à segunda matéria (possibilidade de pagamento de PLR à diretores estatutários, filio-me à corrente que entende que as normas sobre o tema vigentes albergam não apenas os segurados empregados, mas também os contribuintes individuais, categoria essa em que se enquadram os diretores estatutários.

Os dispositivos legais que regulamentam a participação nos lucros são a Constituição Federal e a Lei 10.101/2000, nos seguintes termos:

CF

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

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Já a Lei 10.101/2000, traz em seu art. 1º a seguinte redação:

*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.(grifei)*

Processo nº 13864.720081/2011-19
Acórdão n.º 9202-004.347

CSRF-T2
Fl. 37

Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria, garantem aos trabalhadores o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados.

Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte em relação ao quanto conhecido.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra