ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.021486/2008-81

COPIA

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

Processo nº	15504.021486/2008-81
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-003.196 – 2ª Turma**
Sessão de	07 de maio de 2014
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PLR E ABONO ÚNICO
Recorrente	BANCO MERCANTIL DO BRASIL SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. SÚMULA CARF N° 99. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu,* aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).

Para efeito da aplicação do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4°, do CTN, há que se considerar a remuneração paga aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais como um todo, não a fatiando por rubricas, entendimento consagrado pela Súmula CARF n° 99.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA EXIGÊNCIA FISCAL.

Deve ser decretada a insubsistência do lançamento fiscal quando as autoridades julgadoras, constatando que a exigência encontra-se escorada em premissa equivocada, determinam a manutenção do débito fundamentando seu entendimento em critério jurídico diverso do utilizado por ocasião da lavratura da notificação fiscal, sob pena de malferir o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Uma vez constatada a incorreção no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fundamento utilizado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, deve ser declarada a improcedência do feito, sendo defeso ao Fisco e/ou julgador mantê-lo a partir de novos critérios jurídicos lançados no curso do processo administrativo fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. SEGURADOS EMPREGADOS. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE AS PARTES. PREMISSA EQUIVOCADA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Relativamente aos segurados empregados, somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, restando demonstrada/comprovada a existência de Convenção Coletiva de Trabalho amparando o pagamento de referida verba, exclusiva pretensa ilegalidade sustentada pela fiscalização, é de se reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR concedida aos segurados empregados, julgando improcedente o lançamento fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONO ÚNICO COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NATUREZA EVENTUAL. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STJ. PARECER E ATO DECLARATÓRIO PROCURADORIA. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Superior Tribunal de Justiça, corroborada pelo Parecer PGFN/CRJ n° 2.114/2011 e Ato Declaratório PGFN n° 16/2011, os valores concedidos aos segurados empregados a título de Abono Único, previsto em Convenções Coletivas de Trabalho, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza eventual, nos termos do artigo 28, § 9°, alínea "e", item 7, da Lei n° 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI N.º 6404, DE 1976. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária".

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7°, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284).

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF *"São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social"*, que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, *in* Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade - Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar 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, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei n° 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

O fato de a assembléia geral - que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei n° 6.404, de 1976) - deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará - antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei n° 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei n° 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à decadência, ao PLR relativo ao PL1 e PL2 e ao abono único. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à participação estatutária de diretores. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 14/05/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

BANCO MERCANTIL DO BRASIL SA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, em 19/12/2008, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuintes individuais (diretoria executiva), assim consideradas as importâncias concedidas a título de Participação nos Lucros e Resultados, Abono Único e Previdência Complementar, em relação ao período de 01/2003 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 893/905, e demais documentos que instruem o processo, consubstanciadas nos seguintes levantamentos:

1) ABU - ABONO ÚNICO - 01/2003 a 09/2006 - Valores pagos ou creditados pela empresa a seus empregados a título de ABONO, de acordo com as Convenções Coletivas do Trabalho - CCT de 2002/2003 assinada em 19/09/2002, CCT 2003/2004 assinada em 10/10/2003, e CCT 2005/2006 assinada em 17/10/2005, contemplando a concessão de Um ABONO ÚNICO para os empregados nos valores de R$ 1.200,00 (2002/2003); R$ 1.500,00 (2003/2004) e R$ 1.700,00 (2005/2006), a ser pago até 10 (dez) dias úteis da data de assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho. Segundo a fiscalização, somente não incidiriam contribuições previdenciárias sobre tais verbas se estivessem previstas em lei;

2) PL1 e PL2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - 02/2003 a 10/2006 - Importâncias concedidas a título de PLR aos segurados empregados, em desconformidade com a legislação de regência, mais precisamente a Lei n° 10.101/2000, artigo 2°, diante da pretensa ausência de negociação entre a empresa e seus empregados através de comissão eleita entre as partes ou acordo/convenção coletiva;

3) PLE - PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA - 08/2006 - Pagamentos realizados aos diretores executivos, sem encontrar esteio na Lei n° 10.101/2000, integrando, portanto, o salário de contribuição;

4) PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DIRETORES EXECUTIVOS - PP6 e PP9 - período de 01/2003 a 12/2006;

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, Acórdão nº 02-26.717/2010, às fls. 2.892/2.908, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 30/11/2011, por maioria de votos, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 2302-01.438, sintetizados na seguinte ementa:

> *"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006*
>
> *Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.*
>
> *O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212 de 1991.*
>
> *Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA INTEGRANTE QUANDO PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA.

A norma constitucional que exclui a participação nos lucros da incidência de contribuições é de eficácia limitada.

Caso a parcela seja paga em desacordo com a lei específica, incidirá contribuição sobre os valores pagos."

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 3.276/3.308, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimentos levados a efeito por outras Câmaras/Turmas dos Conselhos/CARF a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente ao prazo decadencial, assevera que os Acórdãos n°s 9202-02.079 e 9202-00.503 acolheram o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, em detrimento daquele previsto no artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal, em face da constatação de antecipação de pagamentos no caso de lançamento de salário indireto, devendo ser considerado o salário como um todo e não por rubrica, ao contrário do assentado no decisório combatido.

Suscita ser equivocada a tese de inexistência de antecipação de pagamento, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas remuneratórias convencionais – salário direto, na linha, inclusive, que restou consignado no voto divergente constante do Acórdão de primeira instância, impondo seja adotado o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, rechaçando os fatos geradores ocorridos até 12/2003 (inclusive).

No que tange aos pagamentos realizados aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, infere que o Acórdão guerreado malferiu o entendimento consubstanciado nos Acórdãos paradigmas n°s 2402-002.883 e 9303-002.046 (Alteração do critério jurídico do lançamento) e 205-01.228 e 205-01.171 (possibilidade adoção da lucratividade como meta a ser cumprida).

Quanto à alteração do critério jurídico do lançamento, assevera que a inclusão dos valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias se deu em razão da suposta contrariedade ao artigo 2° da Lei n° 10.101/2000, diante da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pretensa ausência de negociação entre a empresa e seus empregados através de comissão eleita entre as partes ou acordo/convenção coletiva.

No entanto, defende que, uma vez comprovada a existência de Convenções Coletivas de Trabalho, apresentadas no decorrer da ação fiscal, o julgador de primeira instância, corroborado pelo Acórdão recorrido, entendeu por bem alterar o motivo da autuação, para considerar que em tais instrumentos não haveria *qualquer critério dependente do trabalho, como programas de metas e resultados a serem cumpridos.*

Sustenta não ser correta a conclusão que somente na impugnação a contribuinte fez acostar aos autos as Convenções Coletivas de Trabalho, lastro dos pagamentos das PLR's, consoante se constata do documento intitulado de "Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – Recibo de Entrega de Arquivos Digitais" (anexado à impugnação, de fls. 2.309/2.315), comprovando a entrega de aludida documentação em 18/11/2008 e 10/12/2008, antes, portanto, da lavratura da notificação, o que demonstra que a autoridade lançadora não teve o devido cuidado ao analisar os elementos de prova apresentados pela autuada no decorrer da ação fiscal.

A corroborar esse entendimento, alega que no item 4 do Relatório Fiscal, o próprio fiscal autuante contraria o motivo da autuação ao reconhecer que "Serviram de base para o lançamento [...]" as *Convenções Coletivas do Trabalho e Balanços Patrimoniais apresentados em meio digital, autenticados conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais datado de 18/11/2008 e 10/12/2008, gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA".*

Escora seu pleito no Acórdão n° 2402-002.883, ora adotado como paradigma, exarado nos autos de processo de interesse de empresa do mesmo grupo econômico (MERCANTIL FINANCEIRA SA), baseando-se nos mesmos fatos utilizados no presente lançamento, o que comprova a similitude fática dos decisórios confrontados, porém, com conclusões divergentes.

Destarte, explicita que no Acórdão paradigma, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, analisando fatos idênticos aos da presente demanda, entendeu por bem rechaçar a alteração do critério jurídico do lançamento procedido pelo julgador de primeira instância, considerando, exclusivamente, que a exigência fiscal fora constituída em razão da suposta ausência de negociação entre as partes, argumento que fora malferido pela contribuinte em suas razões recursais, ensejando a decretação da improcedência do feito, o que se requer nestes autos.

Com mais especificidade, destaca que a Turma que prolatou o Acórdão paradigma concluiu que *"constituído o lançamento com base em premissa equivocada, há o desvirtuamento dos procedimentos previstos no art. 142 do CTN, situação que incorre em vício material"*, entendimento que deverá prevalecer no caso sob análise, que repousa sobre os mesmos fatos.

Ainda em defesa de sua tese, se afastada a argumentação acima, suscita que o Acórdão recorrido contrariou também os paradigmas n°s 205-01.228 e 205-01.171, os quais admitem a lucratividade como meta a ser alcançada para fins de pagamento da PLR, ressaltando que a legislação de regência não prevê a exigência de requisitos a serem cumpridos individualmente, ou melhor, somente faculta *o estabelecimento de metas de produtividade*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação aos valores pagos aos segurados empregados a título de Abono Único, lastreado em Convenções Coletivas de Trabalho, argui que o entendimento estampado na decisão recorrida divergiu daquele inscrito no Acórdão n° 2402-002.883, que adotou os preceitos do Parecer PGFN/CRJ n° 2.114/2011 e Ato Declaratório PGFN n° 16/2011, que afasta a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, quando pagas em conformidade com determinação de CCT's, como aqui se vislumbra, mormente em face da sua natureza não remuneratória.

Relativamente à Participação nos Lucros Estatutária paga aos diretores contribuintes individuais, defende que o entendimento levado a efeito no decisório combatido contrariou a conclusão adotada no Acórdão paradigma n° 2402-002.883, que admitiu a não incidência de contribuições previdenciárias sobre esses valores, considerando que a sua previsão encontra-se no § 1°, do artigo 152, da Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que as importâncias com natureza remuneratória concedidas aos diretores estatutários da empresa encontram-se previstos no *caput* do artigo 152 da Lei n° 6.404/1976.

Em outra via, aduz que a Participação nos lucros de tais diretores é uma possibilidade (e não uma obrigação) inscrita no § 1° do dispositivo legal retro, dependente de deliberação da Assembléia Geral de Acionistas, *contabilizada de modo a reduzir o lucro acumulado, em conta de patrimônio líquido*, concluindo que tal pagamento não decorre da empresa, mas, sim, de seus acionistas, estabelecendo-se uma relação *Acionistas x Diretores/Administradores*, e não *"Empregador x Empregado"*, afastando, portanto, a sua natureza de remuneração.

Ressalta, ainda, que a participação nos lucros ou resultados é um direito garantido constitucionalmente aos **trabalhadores,** nos termos do artigo 7°, inciso XI, da Constituição Federal, que somente exige sejam cumpridos os requisitos estabelecidos em lei, *in casu,* a Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 152.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras/Turmas dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito das mesmas matérias, conforme Despacho n° 2300-129/2013, às fls. 3.501/3.506.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 3.512/3.528, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão guerreado, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as divergências suscitadas pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se diferença de contribuições previdenciárias concernentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (diretoria executiva), assim consideradas as importâncias concedidas a título de Participação nos Lucros e Resultados, Abono Único e Previdência Complementar, em relação ao período de 01/2003 a 12/2006.

De início, convém ressaltar que as especificidades de cada verba, seja em relação aos motivos da autuação ou mesmo as divergências arguidas, serão contempladas de maneira apartada nos tópicos abaixo listados, senão vejamos.

DECADÊNCIA

Ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem manter a integralidade da exigência fiscal, rejeitando a preliminar de decadência com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, em detrimento aos preceitos do artigo 150, § 4°, do mesmo Diploma Legal, considerando para tanto que as rubricas que compõem o salário devem ser examinadas separadamente, razão do insurgimento da contribuinte.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram a legislação de regência, especialmente o artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional e, bem assim a jurisprudência deste Colegiado e do Superior Tribunal de Justiça a propósito da matéria, impondo o conhecimento da peça recursal.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado nos Acórdãos n°s 9202-02.079 e 9202-00.503, ora adotados como paradigmas, oferece proteção ao pleito da contribuinte, uma vez que acolheram o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, em detrimento daquele previsto no artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal, em face da constatação de antecipação de pagamentos no caso de lançamento de salário indireto, devendo ser considerado o salário como um todo e não por rubrica, ao contrário do assentado no decisório combatido.

Suscita ser equivocada a tese de inexistência de antecipação de pagamento, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas remuneratórias convencionais – salário direto, na linha, inclusive,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que restou consignado no voto divergente constante do Acórdão de primeira instância, impondo seja adotado o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, rechaçando os fatos geradores ocorridos até 12/2003.

Conforme se infere dos autos, conclui-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta e mansa jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

CÓPIA

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

> *"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*
>
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*
>
> *[...]"*

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

> *"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *[...]"*

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

> ***"Art. 150** - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

> ***"Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."***

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, **o lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em "homologação".

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a "reproduzir" as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp n° 973.733/SC, assim ementado:

> *"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,*
>
> *DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*
>
> *2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*
>
> *3. O* dies a quo *do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o* "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" *corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do* Codex *Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*
>
> *5.* In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação* ex lege *de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*
>
> *6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial qüinqüenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*
>
> *7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

CÓPIA

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Aliás, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão realizada em 09/12/2013, afastou qualquer dúvida quanto ao tema, determinando que tratando-se de tributação sobre salário indireto, impõe-se à adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, como se verifica da Súmula CARF n° 99, aprovada naquela oportunidade, com o seguinte Enunciado:

> *"Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração."*

Observa-se, que a hipótese tratada nos autos é exatamente aquela em que a Súmula encimada se aplica, eis que o Acórdão recorrido rechaçou a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4°, do CTN, por considerar cada rubrica integrante do salário de contribuição separadamente e não a remuneração como um todo, entendimento que restou definitivamente afastado pela Súmula retro.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mais a mais, a própria autoridade lançadora deixou bem claro nos itens 2 e 4 do Relatório Fiscal, de fls. 893/905, que *os valores constantes do presente AI* resultam ***das diferenças apuradas pela fiscalização***, bem como que *serviram de base para o lançamento as GPS*, além de outros documentos, o que nos leva a concluir pela existência de pagamentos parciais realizados pela contribuinte.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de adotar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em face do recolhimento parcial das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **19/12/2008**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da Notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência **11/2003**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – LEVANTAMENTOS PL1 e PL2

Depreende-se do Relatório Fiscal da Notificação, mais precisamente no item 2.2, às fls. 896/898, que a autoridade lançadora entendeu por bem tributar as importâncias concedidas a título de PLR aos segurados empregados, aduzindo que malferiu o disposto no artigo 2º da Lei n° 10.101/2000, em face das seguintes constatações, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *Notadamente o seu artigo 2° traz a obrigatoriedade de que a PLR seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados através de uma comissão escolhida pelas partes ou através de acordo/convenção coletiva.*
>
> ***No presente caso, a empresa fez os pagamentos ou créditos a seus empregados sem comprovar a realização desta negociação, apesar de ter sido intimada para tal conforme TIPF datado de 11/11/2008.***
>
> ***Esta ausência de negociação prévia com os trabalhadores tornou a rubrica comum de todas as demais constantes da folha de pagamento – FOPAG, sem caracterizá-la com a especificade exigida pelo particular dispositivo legal supra mencionado [...]"*** (grifamos)

Interposta a impugnação, oportunidade em que a contribuinte reiterou que a PLR fora paga com lastro em Convenções Coletivas de Trabalho, apresentadas ainda no decorrer da ação fiscal, o julgador de primeira instância afastou a pretensão da então impugnante assim fundamentando:

> *"[...]*
>
> *A defesa afirma que conforme comprovam as Convenções Coletivas de Trabalho anexas, o pagamento da verba PLR decorreu da prévia negociação entre a empresa e os empregados, de que trata o art. 2º da Lei 10.101/2000.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acrescenta que nas citadas CCT estão estabelecidos todos os critérios necessário a tal finalidade, em claro atendimento ao disposto na Lei 10.101/2000.

Entretanto, as Convenções Coletivas juntadas demonstram que no caso concreto o pagamento a titulo de "participação dos empregados nos lucros ou resultados" é efetuado sem qualquer critério dependente do trabalho, como programas de metas e resultados a serem cumpridos. Os valores são fixos e iguais a todos os empregados, o que demonstra que não foi observado a Lei 10.101/2000, nos incisos I e II do § 1° do seu art. 2º, e nem tem as características próprias da rubrica denominada "participação nos lucros e resultados. Trata-se, portanto, de pagamento extra de salário. Assim, a comentada rubrica se enquadra no conceito de salário de contribuição, não estando nas hipóteses liberadas da tributação pelo contempladas no § 9° do artigo 28 da Lei 8.212/91*. [...]"* (grifamos)

Na mesma linha de entendimento, o Acórdão recorrido manteve a integralidade do lançamento, sob o manto das conclusões abaixo transcritas:

"[...]

Quanto à participação nos lucros previstas nas convenções coletivas de fls. 2.162 a 2.192 as mesmas não atendem ao comando legal previsto no art. 2º da Lei 10.101. As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. ***Apesar de terem sido objeto de convenção coletiva, não há disciplina quanto à forma de recebimento, os requisitos que devem ser atendidos pelos empregados. No caso, o pagamento seria devido a todos os empregados, conforme a admissão dentro ou anterior ao exercício, se dentro do exercício o pagamento seria proporcional. Desse modo, a parcela tem eminentemente cunho salarial, pois para ter acesso basta ter trabalhado na empresa, independentemente de ter atuado ou colaborado para geração de lucros. Conforme previsto no art. 3º da Lei 10.101 a participação nos lucros não pode ser utilizada como substituição ou complemento da remuneração****.*

[...]

Não procede o argumento recursal de que teria havido inovação no critério do lançamento. O relatório foi expresso ao consignar que não foram apresentados durante a ação fiscal os documentos relativos ao acordo ou convenção coletiva, conforme fl. 896. Somente durante o processo administrativo é que foram apresentadas as convenções, e desse modo, em respeito ao contraditório e a ampla defesa, os documentos foram analisados pela autoridade julgadora de primeira instância. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento concluiu que não foram atendidas as exigências legais*.[...]"* (grifamos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Decorre daí o insurgimento da contribuinte, alegando que o entendimento acima esposado malferiu a conclusão consubstanciada nos Acórdãos paradigmas n°s 2402-002.883 e 9303-002.046.

Melhor elucidando, assevera que a inclusão dos valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias se deu em razão da suposta contrariedade ao artigo 2° da Lei n° 10.101/2000, diante da pretensa ausência de negociação entre a empresa e seus empregados através de comissão eleita entre as partes ou acordo/convenção coletiva.

Entrementes, defende que, uma vez comprovada a existência de Convenções Coletivas de Trabalho, apresentadas no decorrer da ação fiscal, o julgador de primeira instância, corroborado pelo Acórdão recorrido, entendeu por bem alterar o motivo da autuação, para considerar que em tais instrumentos não haveria *qualquer critério dependente do trabalho, como programas de metas e resultados a serem cumpridos.*

Sustenta não ser correta a conclusão que somente na impugnação a contribuinte fez acostar aos autos as Convenções Coletivas de Trabalho, lastro dos pagamentos das PLR's, consoante se constata do documento intitulado de "Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – Recibo de Entrega de Arquivos Digitais" (anexado à impugnação, de fls. 2.309/2.315), comprovando a entrega de aludida documentação em 18/11/2008 e 10/12/2008, antes, portanto, da lavratura da notificação, o que demonstra que a autoridade lançadora não teve o devido cuidado ao analisar os elementos de prova apresentados pela autuada no decorrer da ação fiscal.

A fazer prevalecer esse entendimento, alega que no item 4 do Relatório Fiscal, o próprio fiscal autuante contraria o motivo da autuação ao reconhecer que "Serviram de base para o lançamento [...]" as *Convenções Coletivas do Trabalho e Balanços Patrimoniais apresentados em meio digital, autenticados conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais datado de 18/11/2008 e 10/12/2008, gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA".*

Escora sua irresignação no Acórdão n° 2402-002.883, ora adotado como paradigma, exarado nos autos de processo de interesse de empresa do mesmo grupo econômico (MERCANTIL FINANCEIRA SA), baseando-se nos mesmos fatos utilizados no presente lançamento, o que comprova a similitude fática dos decisórios confrontados, porém, com conclusões divergentes.

Destarte, explicita que no Acórdão paradigma, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, analisando fatos idênticos aos da presente demanda, entendeu por bem rechaçar a alteração do critério jurídico do lançamento procedido pelo julgador de primeira instância, considerando, exclusivamente, que a exigência fiscal fora constituída em razão da suposta ausência de negociação entre as partes, argumento que fora malferido pela contribuinte em suas razões recursais, ensejando a decretação da improcedência do feito, o que se requer nestes autos.

Com mais especificidade, destaca que a Turma que prolatou o Acórdão paradigma concluiu que *"constituído o lançamento com base em premissa equivocada, há o desvirtuamento dos procedimentos previstos no art. 142 do CTN, situação que incorre em vício material"*, entendimento que deverá prevalecer no caso sob análise, que repousa sobre os mesmos fatos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mais uma vez, conforme se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento, na linha do que restou assentado no Acórdão paradigma n° 2402-002.883, que analisou caso idêntico ao presente, inclusive, relativo à empresa do mesmo grupo econômico, como segue.

De início, impende rechaçar o entendimento encampado pelo nobre Conselheiro subscritor do voto condutor do Acórdão recorrido, de que a contribuinte somente teria trazido à colação as Convenções Coletivas de Trabalho junto à impugnação, de maneira a melhor aclarar as situações fáticas que envolvem a demanda.

Destarte, da simples análise dos autos, conclui-se que a contribuinte, de fato, apresentou à fiscalização as Convenções Coletivas de Trabalho que lastrearam o pagamento da Participação de Lucros e Resultados. É o que se extrai do documento intitulado de "Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – Recibo de Entrega de Arquivos Digitais" (anexado à impugnação, de fls. 2.309/2.315), demonstrando que a autuada ofertou à fiscalização referidos documentos em 18/11/2008 e 10/12/2008, antes, portanto, da lavratura da notificação, ao contrário do que restou assentado nos Acórdãos de primeira e segunda instância.

Não bastasse isso, outros dois fatos comprovam o alegado pela contribuinte. A um, a própria autoridade lançadora deixa consignado no item 4 do Relatório Fiscal, de fl. 901, a seguinte informação, *verbis*:

> *"[...]*
>
> *Serviram de base para o lançamento fiscal os seguintes documentos:*
>
> *• Guias da Previdência Social — GPS;*
>
> *• GFIP's;*
>
> *• Lançamentos Contábeis, Folhas de Pagamento, Estatuto Social e Atas de*
>
> *Eleição da Diretoria,* ***Convenções Coletivas do Trabalho e Balanços Patrimoniais apresentados em meio digital, autenticados conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais datado de 18/11/2008 e 10/12/2008, gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais — SVA****. [...]"*
> (grifamos)

A dois, somente como adendo, no item 8 do Relatório Fiscal da Notificação, de fl. 904, constam todos os lançamentos que foram realizados em face da contribuinte, após o encerramento da ação fiscal, assim listados:

DEBCAD	ASSUNTO	LEVANTAMENTO
37.199.546-9	Contribuição da Empresa e SAT	ABU, PL1, PL2, PLE, PP6 e PP9
37.199.550-7	Contribuições dos Segurados	ABU, PL1 e PL2
37.199.555-8	Depósito Judicial MS [...]	DEJ

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

37.211.016-9	AI CFL 78- Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores.

Do exame as autuações/notificações fiscais formalizadas contra a contribuinte, acima listadas, não se vislumbra o Auto de Infração (Código 38), com fulcro no artigo 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 233, parágrafo único, do RPS, diante da constatação de descumprimento de obrigação acessória, mais precisamente deixar de apresentar documentos e/ou informações solicitados pela fiscalização.

Conclui-se, portanto, que a contribuinte apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização no decorrer da ação fiscal, uma vez que, se assim não fosse, teria sido autuada por descumprimento à obrigação acessória objeto do Auto de Infração Código 38, como acima explicitado.

Diante desse cenário, torna-se evidente que a recorrente ofertou à fiscalização as Convenções Coletivas de Trabalho que deram azo ao pagamento da Participação de Lucros e Resultados aos seus segurados empregados, o que rechaça, além do argumento fiscal, as conclusões adotadas nos Acórdãos recorrido e de primeira instância.

Na hipótese vertente, como se observa, uma vez constatada a incorreção na premissa adotada pelo agente lançador ao lavrar a notificação, o julgador de primeira instância inovou os fundamentos do lançamento, adentrando aos aspectos substanciais das Convenções Coletivas de Trabalho, as negando validade, no entanto, diante da suposta ausência de programa de metas e resultados, o que afrontaria o artigo 2°, § 1º, incisos I e II, da Lei n° 10.101/2000.

E pior, além da inovação procedida pelo julgador de primeira instância, o nobre Conselheiro Relator do Acórdão recorrido, corroborou àquela tese, e ainda acrescentou que o Programa de PLR da empresa também contrariou o artigo 3° da Lei n° 10.101/2000, o que fragiliza ainda mais o lançamento e as decisões pretéritas.

Como se verifica, as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância, com o fito de manter débito eivado de vícios, mudaram o critério jurídico da apuração do crédito tributário, o que é repudiado pelo nosso ordenamento jurídico, consoante se infere do artigo 146 do Código Tributário Nacional, que estabelece o seguinte:

> *"Art.146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."*

O eminente doutrinador Hugo de Brito Machado, ao conceituar "mudança de critério jurídico", assim preleciona:

> *"[...] Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado."* (Hugo de Brito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª Edição, Malheiros, 1997, p. 123)

No mesmo sentido, muito valiosa a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

> *" A autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa. [...]"* (TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeitos no tempo. RDDT 121/127, out/05)

Outro não é o posicionamento deste Colegiado, ao decretar a insubsistência de lançamentos quando promovidos com mudança de critério jurídico, como segue:

> *"[...] NULIDADE POR NÃO LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR - Não é de se anular o procedimento de diligência que não resulte em Auto de Infração Complementar.* ***Pode a autoridade autuante diante de novos fatos apurados reformular os demonstrativos desde que não caracterize mudança de critério jurídico****. [...]"*(4ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 119.941 – Acórdão nº 104-19212, Sessão de 26/02/2003) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador e os elementos que serviram de base à autuação, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

> *"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei n° 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de insubsistência, *in verbis:*

> ***"Art. 50.*** *Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]*
>
> ***§1º*** *A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]"*

Constata-se dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

procedimento fiscal, não podendo o fiscal autuante ou mesmo as autoridades julgadoras procurar sanear o lançamento após a sua realização, sob pena de mudança de critério jurídico do ato administrativo, o que é vedado como acima demonstrado.

Em outras palavras, é defeso ao julgador ou outra autoridade fazendária, no decorrer do processo administrativo fiscal, ou seja, após realizado o lançamento, procurar saneá-lo diante da constatação de o ato administrativo ter partido de uma premissa equivocada, com o evidente intuito de "salvar" o débito.

O que deve ser objeto de apreciação pelos julgadores administrativos são os fatos utilizados pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, *in casu*, constante do Relatório Fiscal da Notificação. São exatamente esses fatos aduzidos pelo fiscal autuante, que impugnados, estabelecem a lide a ser examinada, não podendo haver inovação quanto aos fundamentos do lançamento no decorrer do processo administrativo fiscal.

Na esteira desse entendimento, conclui-se que a conduta dos julgadores recorridos afronta a legislação de regência e, bem assim, a segurança jurídica do ato administrativo, atribuindo incertezas ao lançamento, o que é repudiado pela legislação tributária, a qual exige certeza e liquidez no crédito tributário, para efeito de inscrição em dívida ativa.

A rigor, restou mais do que evidente nos autos que o lançamento (literalmente) ocorrera diante da suposta ausência de negociação da Participação nos Lucros e Resultados entre as partes.

> *"[...]*
>
> *Notadamente o seu artigo 2° traz a obrigatoriedade de que a PLR seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados através de uma comissão escolhida pelas partes ou através de acordo/convenção coletiva.*
>
> ***No presente caso, a empresa fez os pagamentos ou créditos a seus empregados sem comprovar a realização desta negociação, apesar de ter sido intimada para tal conforme TIPF datado de 11/11/2008.***
>
> ***Esta ausência de negociação prévia com os trabalhadores tornou a rubrica comum de todas as demais constantes da folha de pagamento – FOPAG, sem caracterizá-la com a especificade exigida pelo particular dispositivo legal supra mencionado [...]"*** (Relatório Fiscal da Notificação, mais precisamente no item 2.2, às fls. 896/898)(grifamos)

Ato contínuo, em virtude da comprovação por parte da contribuinte da existência de Convenções Coletivas de Trabalho, apresentadas no decorrer da ação fiscal, diga-se de passagem, os julgadores de primeira e segunda instância inovaram o lançamento, para considerar outros aspectos/requisitos da Participação nos Lucros e Resultado, em clara mudança de critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Neste contexto, é de se afastar as inovações no lançamento procedidas pelas autoridades julgadoras de primeira e segunda instância, de maneira a reconhecer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que a desconsideração dos valores pagos a título de PLR ocorrera tão somente por conta da suposta ausência de negociação entre as partes.

Assim, uma vez comprovado nos autos que tais pagamentos encontraram respaldo em Convenções Coletivas de Trabalho, como fora reconhecido pelos próprios julgadores pretéritos, é de se decretar a improcedência do feito, relativamente aos levantamentos PL1 e PL2.

Dessa forma, acolhida a pretensão da contribuinte relativamente a inovação/mudança do critério jurídico do lançamento, resta prejudicada a análise da terceira divergência suscitada pela recorrente, relativamente à possibilidade de adoção da lucratividade como meta ao pagamento da PLR, razão pela qual deixaremos de abordar tal questão.

CÓPIA

DO ABONO ÚNICO

De acordo com os autos, o fiscal autuante lançou contribuições previdenciárias sobre os valores pagos ou creditados pela empresa a seus empregados a título de ABONO, nos termos das Convenções Coletivas do Trabalho - CCT de 2002/2003 assinada em 19/09/2002, CCT 2003/2004 assinada em 10/10/2003, e CCT 2005/2006 assinada em 17/10/2005, contemplando a concessão de Um ABONO ÚNICO para os empregados nos valores de R$ 1.200,00 (2002/2003); R$ 1.500,00 (2003/2004) e R$ 1.700,00 (2005/2006), a ser pago até 10 (dez) dias úteis da data de assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho. Segundo a fiscalização, somente não incidiriam contribuições previdenciárias sobre tais verbas se estivessem previstas em lei, o que veio a ser ratificado pela Turma recorrida.

Irresignada, a contribuinte argui que o entendimento estampado na decisão recorrida divergiu daquele inscrito no Acórdão n° 2402-002.883, que adotou os preceitos do Parecer PGFN/CRJ n° 2.114 e Ato Declaratório PGFN n° 16/2011, que afasta a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, quando pagas em conformidade com determinação de CCT's, como aqui se vislumbra, mormente em face da sua natureza não remuneratória.

Novamente, merece acolhimento o pleito da contribuinte, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, sobretudo quando arrimada em atos da própria Procuradoria da Fazenda Nacional, senão vejamos.

Afora vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, afastando qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, conquanto que concedido com esteio em Convenção Coletiva de Trabalho.

Aliás, acolhendo a jurisprudência uníssona no âmbito do STJ, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o Abono Único previsto em CCT's, em vista da evidente natureza não habitual de referida verba, nos termos do artigo 28, § 9°, alínea "e", item 7, pacificada no âmbito do Judiciário. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/N° 2114/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

> *"Tributário. Contribuição previdenciária. Abono único. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos."

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório n° 16/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a *apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos*, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único, senão vejamos:

" ATO DECLARATÓRIO Nº 16 /2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011 , DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

JURISPRUDÊNCIA: REsp nº 434.471/MG (DJ 14/2/2005), REsp nº 1.125.381/SP (DJe 29/4/2010), REsp nº 840.328/MG (DJ 25/9/2009) e REsp nº 819.552/BA (DJe 18/5/2009).

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional."

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza eventual do Abono Único pago pela empresa aos segurados empregados, com esteio em Convenções Coletivas de Trabalho, desvinculado do salário, inclusive com reconhecimento formal da falta de interesse de agir da Procuradoria da Fazenda Nacional (sujeito ativo da relação tributária) nos casos que contemplem referida questão, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, o que se vislumbra na hipótese dos autos, impondo seja julgado improcedente a exigência fiscal em comento, em relação ao Levantamento **ABU.**

DA PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA - PLE

Por derradeiro, o fiscal autuante entendeu como integrante do salário de contribuição, os pagamentos realizados aos diretores executivos, sem encontrar esteio na Lei n° 10.101/2000. Em suma, sustentou o fiscal autuante que:

"[...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *O pagamento a titulo de PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA foi feito unicamente em 08/2006 no valor de R$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) a cada diretor, totalizando R$ 275.000,00 (Duzentos e setenta e cinco mil reais), não existindo disposição legal que a exima de integrar o salário-de-contribuição para todos os efeitos. [...]"*

Aludido entendimento veio a ser ratificado pela Turma recorrida, nos seguintes termos:

> *"[..]*
>
> *Ao contrário do afirmado pela recorrente, a verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados. Conforme já afirmado, a PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores. [...]"*

Por seu turno, assevera a recorrente que o entendimento levado a efeito no decisório combatido contrariou a conclusão adotada no Acórdão paradigma n° 2402-002.883, que admitiu a não incidência de contribuições previdenciárias sobre esses valores, considerando que a sua previsão encontra-se no § 1°, do artigo 152, da Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que as importâncias com natureza remuneratória concedidas aos diretores estatutários da empresa encontram-se prescritos no *caput* do artigo 152 da Lei n° 6.404/1976.

Em outra via, aduz que a Participação nos lucros de tais diretores é uma possibilidade (e não uma obrigação) prevista no § 1° do dispositivo legal retro, dependente de deliberação da Assembléia Geral de Acionistas, *contabilizada de modo a reduzir o lucro acumulado, em conta de patrimônio líquido*, concluindo que tal pagamento não decorre da empresa, mas, sim, de seus acionistas, estabelecendo-se uma relação *Acionistas x Diretores/Administradores*, e não *"Empregador x Empregado"*, afastando, portanto, a sua natureza de remuneração.

Ressalta, ainda, que a participação nos lucros ou resultados é um direito garantido constitucionalmente aos **trabalhadores,** nos termos do artigo 7°, inciso XI, da Constituição Federal, que somente exige sejam cumpridos os requisitos estabelecidos em lei, *in casu,* a Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 152.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito utilizadas pela autoridade lançadora e julgador recorrido em defesa da manutenção do feito, melhor sorte não socorre o Fisco, igualmente, quanto a esta matéria, como passaremos a demonstrar.

De início, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos trabalhadores nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *"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****;"* (grifamos)

Por seu turno, **no que tange aos segurados empregados**, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

> *"Art. 28. [...]*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*
>
> *[...]*
>
> *j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica."* (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

> *"**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*
>
> *Parágrafo único. 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:*
>
> *a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
>
> *b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*
>
> ***Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]"

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

> ***"Art. 2º** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*
>
> *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 funcional dos trabalhadores.*
>
> *[...]*
>
> ***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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*
>
> *[...]"*

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n° 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n° 12.832, de 20/07/2013, que deixaremos de contemplar em razão de não fazer qualquer efeito na hipótese dos autos, que trata de fatos geradores pretéritos a aludido Diploma Legal.

Assim, para aqueles julgadores/doutrinadores e afins que entendem ser a Participação nos Lucros e Resultados destinada tão somente aos segurados empregados, a sua regulamentação acabaria nas alterações introduzidas na Lei n° 10.101/2000 pela Lei n° 12.832/2013, rechaçando de uma vez por todas a pretensão da contribuinte, mormente por não admitirem tais disposições legais à concessão de tal verba aos contribuintes individuais.

Não compartilhamos, porém, com tal conclusão. Isto porque, o artigo 7º, inciso XI, da CF, estabeleceu que a Participação nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é um direito dos **TRABALHADORES**, conforme definido em lei.

Em relação aos contribuintes individuais, em nosso entendimento, a ***lei*** exigida no comando constitucional encimado é a Lei n° 6.404/1976, que em seu artigo 152 e parágrafos, assim prescreve:

> *"Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*
>
> *§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.*
>
> *§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202."*

Evidente, portanto, que a Lei n° 6.404/1976 contempla a possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados aos administradores da empresa (contribuintes individuais), atendendo, ainda, o disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal. Melhor elucidando, conclui-se que a Lei das SA fora devidamente recepcionada pela Carta Magna.

Ora, cumpre registrar que a Constituição Federal, bem como a legislação infraconstitucional, não têm palavras vãs, previstas em seu bojo sem que tivesse sido devidamente analisada e destinada a um fim predefinido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

In casu, estabelecendo o legislador constituinte como destinatários da participação nos lucros e resultados da empresa ***OS TRABALHADORES*** pretendeu incluir não só os segurados empregados, mas também os contribuintes individuais que contribuíram/contribuem para o atingimento dos objetivos definidos pela empresa.

Pretendesse o legislador constituinte limitar o alcance da Participação nos Lucros e Resultados aos segurados empregados teria feito de maneira literal no bojo da norma constitucional retromencionada. Ao contrário, a única limitação/requisito ali inserido foi à exigência de os demais pressupostos estarem definidos em lei, o que é atendido no caso dos contribuintes individuais (diretores/administradores) pela Lei n° 6.404/76.

Mais a mais, a própria essência da verba nos faz concluir pela possibilidade de concessão aos diretores/administradores contribuintes individuais, uma vez se destinar à integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade.

Ora, admitir que somente os segurados empregados tenham direito ao recebimento de Participação nos Lucros e Resultados implica dizer que os administradores/diretores contribuintes individuais não trabalham de maneira a contribuírem com o ganho de produtividade da empresa.

Destarte, a teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz à conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, e Lei n° 6.404/1976, dependendo do período fiscalizado ou o beneficiário.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que tratando-se de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Observe que tratando-se de uma verdadeira imunidade, a interpretação da legislação de regência não pode amesquinhar a intenção do legislador constituinte no sentido de possibilitar o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos trabalhadores, aí entendidos os segurados empregados e contribuintes individuais, como forma de integração entre capital e trabalho.

A rigor, aqueles que se posicionam pela impossibilidade de pagamento de PLR aos diretores/administradores contribuintes individuais assim o fazem basicamente por concluírem que o termo ***trabalhadores*** constante da disposição constitucional acima não os abarca, ou mesmo por supostamente não haver lei específica tratando da matéria.

Com as devidas vênias, os dois argumentos são falíveis. O primeiro, como acima explicitado, é facilmente rechaçado diante da própria literalidade da norma constitucional. Ora, ***trabalhadores*** não se limita a referir-se a segurados empregados. Acrescenta-se à essa conclusão o fato de estarmos diante de uma imunidade, onde a interpretação das normas que regem a questão não pode ser mitigada, mas, sim, alargada, mormente objetivando atender o seu fim precípuo, qual seja, integração entre capital e trabalho.

Ora, a própria Lei n° 8.212/91, que estabelece a organização da Seguridade Social e institui o seu Plano de Custeio, traz em seu bojo o termo ***trabalhadores*** como aqueles (segurados empregados e contribuintes individuais) que ajudarão no seu financiamento, como se extrai dos artigos 10 e 11, como segue:

> *Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.*
>
> ***"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:***
>
> *I - receitas da União;*
>
> ***II - receitas das contribuições sociais;***
>
> *III - receitas de outras fontes.*
>
> *Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:*
>
> *a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *b) as dos empregadores domésticos;*
>
> ***c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)***
>
> *d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos."

Partindo dessas premissas, se a própria Lei do Custeio da Seguridade Social (Lei n° 8.212/91) determina que parte de seu financiamento se dará pelas receitas advindas das contribuições sociais incidentes sobre o salário de contribuição dos ***trabalhadores***, contemplando, portanto, os segurados empregados e contribuintes individuais, não faz qualquer sentido se interpretar o mesmo termo (trabalhadores) constante do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, de forma diversa, limitada.

No mesmo sentido, não merece acolhimento o entendimento da inexistência de lei específica tratando da PLR dos administradores/diretores contribuintes individuais, eis que a Lei n° 6.404/1976 é expressa/literal ao contemplar aludida verba em seu artigo 152. Aliás, nem se diga que referida lei, por ser anterior a Constituição Federal de 1998, não se prestaria à "legislar" sobre o assunto. Essa conclusão põe a termo o instituto da recepção da norma pela Constituição Federal, que pretérita a esta, mas compatível, o que se constata facilmente no caso vertente.

A propósito da matéria, o ilustre Ministro Gilmar Mendes é por demais enfático ao afirmar:

"[...]

> *Por isso se entende que aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor. Diz-se que, nesse caso, opera o fenômeno da recepção, que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição. [...]"* (MENDES, Gilmar Ferreira, Curso de Direito Constitucional, 4ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2008. p. 257)

Nessa toada, é de fácil conclusão que a Lei n° 6.404/76 fora recepcionada pela Constituição Federal, mesmo porque ainda vigente, e as suas disposições que tratam da PLR para os administradores/diretores contribuintes individuais são compatíveis com o preceito constitucional inscrito no artigo 7º, inciso XI, da CF.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem considerar como remuneração os pagamentos efetuados pela empresa aos contribuintes individuais a título de Participação nos Lucros e Resultados, utilizando como fundamento à sua empreitada a pretensa ausência de lei específica dispondo sobre a verba.

Assim, a simples conclusão acima aventada, no sentido da aplicabilidade da Lei n° 6.404/76, para fins de regulamentação da PLR aos diretores/administradores contribuintes individuais, seria capaz de macular a exigência fiscal.

Isto porque, partindo dessa premissa, o fiscal autuante deixou de adentrar aos aspectos substanciais de aludidos pagamentos com a finalidade de verificar se observaram os preceitos da Lei das SA, limitando a análise da demanda como questão de direito, com sua tese, em nosso entendimento, rechaçada acima.

Não bastasse isso, adentrando-se ao aspecto contábil e da natureza de aludido pagamento, cumpre trazer à baila os substanciosos fundamentos de fato e de direito constantes do Acórdão n° 2402-002.883, ora adotado como paradigma, da lavra do eminente Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

"[...]

A Recorrente sustenta também que a participação estatutária dos diretores não possui feição remuneratória, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como pode se verificar no item 2.3 do relatório fiscal (fl. 38), houve a distribuição de lucros aos diretores estatutários, haja vista que é uma sociedade anônima, nos termos da Lei nº 6.404/76.

Cabe pontuar, primeiramente, que a Lei nº 6.404/76 trata os diretores da mesma forma que os administradores, tal como se verifica em seu art. 145, in verbis*:*

"Art. 145. As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."

As regras relativas à participação desta classe de trabalhadores estão claramente previstas no art. 152 da Lei n. 6.404/76, que assim dispõe:

[...]

Analisando as regras expostas acima, tem-se que, por ser a assembleia geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, está-se diante de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores".

Nesse sentido, destaca-se que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado).

Neste contexto, não há que se falar na aplicação do art. 28 da Lei nº 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado", não havendo que se falar na incidência das contribuições previdenciárias.

Em vista disso, é mister que seja excluído do presente lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de "PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DA DIRETORIA EXECUTIVA – PLE [...]"

Na esteira desse entendimento, é de se afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Lucros e Resultados pagos aos diretores/administradores contribuintes individuais, seja em razão de possibilidade de sua concessão com esteio na Lei n° 6.404/76, ou mesmo diante da ausência de vinculação do pagamento entre Empregado x Empregador, mas, sim, decorrente da relação entre Acionistas x Diretores/Administradores, afastando a natureza remuneratória de aludida verba.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a preliminar de decadência parcial do crédito previdenciário, até a competência **11/2003**, afastando, ainda, a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos funcionários a título de Abono Único (ABU), Participação nos Lucros e Resultados (PL1 e PL2 – segurados empregados) e (PLE – Diretores/Administradores contribuintes individuais), pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator exclusivamente no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a diretores estatutários a título de participação nos lucros.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração, *in verbis:*

> *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;*

Como se vê, o art. 7º, inciso XI, da CF, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração".

Neste sentido, aliás, a lição doutrinária de Arnaldo Sussekind e outros. Instituições de Direito do Trabalho. ED. Ltr. 17 ed. Vol 1, pág. 458/459):

> *"A participação nos lucros da empresa constitui método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado, e também, na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial; mas, em face do estatuído pelo art. 7º, XI da nova Constituição, essa participação não mais constitui salário no sistema legal brasileiro.*
>
> *A participação nos lucros da empresa não se confunde com os prêmios arbitrariamente outorgados pelo empregador, porquanto ela decorre de imposição legal, convenção ou acórdão coletivo e, bem assim do regulamento da empresa ou de ajuste contratual, sendo devida desde que realizada a condição prevista para a geração do direito do empregado. Como bem acentua Nélio Reis, a participação nos lucros da empresa é perfeitamente compatível com o contrato de trabalho. Se a relação de emprego está configurada pela coexistência dos elementos que a caracterizam, a participação do empregado nos lucros da empresa não transforma o contrato de trabalho em contrato de sociedade, nem o converte em contrato misto. A*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

participação; neste caso, nada mais será do que uma condição, imposta por lei, negociação coletiva ou acordo entre as partes contratantes, integrantes do próprio contrato de trabalho."

A Constituição Federal, conforme Adalberto Martins e Hélio Augusto Pedroso Cavalcanti (in Elementos de Direito Individual do Trabalho. Porto Alegre. Síntese, 2000, p. 85) *"não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse desvinculada da remuneração do empregado"*, e ainda acrescentou o termo resultado, passando assim a ser participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária":

"Apesar da importância e desenvolvimento atual do tema, há um aspecto ainda precariamente desenvolvido, que diz res-peito à incidência da contribuição previdenciária. De modo geral, adota-se a dispensa da tributação como mero favor legal, ignorando que a previsão constitucional, ao excluir a natureza salarial das participações nos lucros e resultados, gera uma imunidade.

2. A INTRIBUTABILIDADE DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A redação do art. 7º, XI da Constituição, com muita clareza, prevê, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração*. Ou seja, sem maiores esforços hermenêuticos, nota-se a peremptória vontade do constituinte em elidir a natureza salarial de tais valores, impondo, em âmbito constitucional, a já conhecida distinção entre os rendimentos do trabalho e do capital.*

Apesar de o preceito prever a necessidade de lei, como se verá, isso não elide a natureza imunizante do dispositivo nem exclui sua eficácia, como amplamente reconhecido pela doutrina contemporânea e, mais recentemente, pelo STF.

O 7º, XI da constituição traz imunidade em prol das participações nos lucros e resultados, especialmente no que diz respeito à incidência previdenciária. Ao elidir a natureza salarial, há, implicitamente, o afastamento de qualquer contribuição para financiamento da previdência social.

Trata-se de imunidade, pois é norma constitucional que limita as possibilidades de imposição securitária, delineando o campo impositivo genericamente fixado na Constituição. É uma regra *negativa de competência tributária.*

(...)

É, portanto, imunidade específica, subjetiva e condicionada. Subjetiva pela titularidade do direito a trabalhadores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empregados e avulsos; condicionada por carecer de atendimento a requisitos fixados em lei.

A maior e mais importante questão é sobre a natureza condicionada da imunidade. É certo que a lei não poderá reduzir o alcance ou mudar o sentido do preceito constitucional. Ao se demandar lei visando a consolidação de critérios para a aplicação das normas de intributabilidade das participações nos lucros e resultados, não se está, como possa parecer, condicionando o gozo do preceito constitucional aos anseios e paixões do legislador ordinário, mas somente delegando a este, em limitada margem de ação, o estabelecimento de requisitos formais da matéria."

A regulamentação deste dispositivo constitucional começou em 1994, através de Medidas Provisórias, num total de 77 reedições, até o surgimento da Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Confira-se a evolução legislativa da matéria:

- Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 - Reedições.

- MP nº 860, 915, 955, 980, 1006, 1.029, 1.051, 1.077, 1.104, 1.136, 1.169, 1.204, 1.239, 1.276, 1.315, 1.355, 1.397, 1.439, 1.487.

- MP nº 1.487-20, e reedições.

- MP nº 1.539, e reedições.

- MP nº 1.539-27, e reedições.

- MP nº 1.619-39, de 12 de dezembro de 1997, e reedições.

- MP nº 1.698-46, de 30 de junho de 1998, e reedições.

- MP nº 1.769-52, de 14 de dezembro de 1998, e reedições.

- MP nº 1.878-59, de 29 de junho de 1999, e reedições.

- MP nº 1.982-65, de 10 de dezembro de 1999, e reedições.

- Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Por relevante, saliento que O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7°, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221):

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7°, 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."

No mesmo sentido o RE 380636, em que mais uma vez concluiu-se que a participação nos lucros somente pode ser considerada "desvinculada da remuneração" (art. 7º, XI, da Constituição Federal) após a edição da citada Medida Provisória nº 794, de 1994, entendendo ser possível a cobrança de contribuição previdenciária antes da regulamentação do dispositivo constitucional, pois integrava a remuneração:

"DECISÃO:

Trata-se de recurso extraordinário fundado no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão assim ementado (fl. 82):

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - NATUREZA NÃO SALARIAL - INCIDÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO DESPROVIDO.

1 - A interpretação sistemática da Constituição e a própria legislação superveniente que regulamentou seu art. 7o, XI, levam à conclusão de que a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa não possui caráter salarial, sendo inadmissível a incidência de contribuição previdenciária.

2 - Apelação desprovida." Alega-se violação ao artigo 7o, XI, da Carta Magna. Sustenta-se que a eficácia do citado dispositivo constitucional somente ocorreu a partir da edição da Medida Provisória no 794, de 29 de dezembro de 1994.

O Subprocurador-Geral da República, Dr. Eitel Santiago de Brito Pereira, manifestou-se pelo provimento do recurso extraordinário, em parecer no qual restou assentado (fl. 111/112):

"[...]. A tese esposada no decisório combatido diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Confira-se, a propósito, a seguinte decisão do Ministro Eros Grau:

'...Cuida-se de ação anulatória em que o Banco do Brasil insurge-se contra a exigência da cobrança de crédito tributário (contribuições previdenciárias), incidentes sobre a participação dos empregados nos lucros da empresa, no período de fevereiro e setembro de 1993 e março de 1994.

2. O juízo de primeira instância julgou procedente o pedido formulado na inicial e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso de apelação apresentado pela autarquia federal, por entender que o preceito do artigo 7º, XI, da Constituição do Brasil, que assegura a participação dos empregados nos lucros da empresa, desvinculada da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

remuneração, é norma que contém eficácia plena e imediata, vez que a lei que vier a ser editada para disciplinar a matéria não poderá vincular o produto da participação dos empregados nos lucros à remuneração desses (fl. 209).

3. Contra essa decisão foi interposto o presente recurso extraordinário em que o Instituto Nacional do Seguro Social sustenta a violação do disposto no artigo 7º, XI, da Constituição, uma vez que o preceito que assegura a participação dos empregados no lucro das empresas não é norma de eficácia limitada e, conseqüentemente, não prescinde da edição de lei que venha implementar a concretização do seu comando normativo, o que somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 794, de 29.12.1994.

4. Procedem as alegações da recorrente. Conforme se infere dos votos proferidos no Mandado de Injunção 102-PE, Plenário, DJ de 25.10.2002, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, somente com a superveniência da Medida Provisória n. 794, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores no lucro das empresas. Dessa maneira, embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição assegurasse o direito dos empregados à participação nos lucros da empresa e previsse que essa parcela --- participação nos lucros --- é algo desvinculado da remuneração, o exercício desse direito não prescindia de lei disciplinadora que definisse o modo e os limites de sua participação, bem assim a natureza jurídica dessa benesse, quer para fins tributários, quer para fins de incidência de contribuição previdenciária...'."

De fato, nos termos do entendimento firmado por esta Corte no julgamento do Mandado de Injunção 102, Plenário, Redator para o acórdão Carlos Velloso, DJ 25.10.02, é de se concluir que a regulamentação do art. 7o, XI, da Constituição somente ocorreu com a edição da Medida Provisória no 794, de 1994, que implementou o direito dos trabalhadores na participação nos lucros da empresa.

Desse modo, a participação nos lucros somente pode ser considerada "desvinculada da remuneração" (art. 7o, XI, da Constituição Federal) após a edição da citada Medida Provisória. Portanto, verifica-se ser possível a cobrança de contribuição previdenciária antes da regulamentação do dispositivo constitucional, pois integrava a remuneração. Nesse sentido, monocraticamente, o RE 351.506, Rel. Eros Grau, DJ 04.03.05.

Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1o-A, do CPC) para reconhecer a exigência da contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa no período anterior à edição da Medida Provisória no 794, de 1994. Publique-se. Brasília, 13 de outubro de 2005. Ministro GILMAR MENDES Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(RE 380636, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Decisão Proferida pelo(a) Ministro(a) GILMAR MENDES, julgado em 13/10/2005, publicado em DJ 24/10/2005 PP-00057)"

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF *"São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social"*, que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, *in* Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade - Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012:

"6.1.3.1. Dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais

A Constituição contempla um leque bastante diferenciado de normas referentes aos chamados direitos sociais do trabalhador. Não são poucas as disposições que regulam as bases da relação contratual e fixam o estatuto básico do vínculo empregatício, conferindo destaque para situações especiais.

É notório que a Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho."

A lei a que se refere o dispositivo constitucional, também, é referida na Lei de Custeio da previdência Social, pelo art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando paga de acordo com a lei específica, *in verbis*:

"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;

(...)".

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar 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, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício:

*"Art.2ºA 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:*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art.3ºA 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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade."*
>
> *(grifei)*

Assim sendo, há de se concluir que: i) a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada aos trabalhadores com vínculo empregatício; e ii) o exercício do gozo da imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, somente se efetivou com a edição da lei mencionada no dispositivo para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994.

O art. 152 e parágrafos da Lei n° 6.404, de 1976 disciplina a participação no lucro atribuída a administradores, nos seguintes termos:

> *"Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*
>
> *§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.*
>
> *§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202."*

Entretanto, não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei n° 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Outrossim, também não compartilho do entendimento de que deva ser afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Lucros e Resultados pagos aos diretores/administradores contribuintes individuais em decorrência do entendimento de que há ausência de vinculação do pagamento entre Empregado x Empregador, mas, sim, decorrente da relação entre Acionistas x Diretores/Administradores.

A Constituição Federal, sobre o financiamento da Previdência Social, preceitua, que dente outras fontes, a seguridade social será financiada por contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social e do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, "a" e II)

Por seu turno, o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias (art. 22, I, II e III da Lei nº 8.212/91).

Especificamente, com relação a hipótese de incidência, constitucionalmente prevista, incidentes sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço sem vínculo empregatício, temos sua previsão legal insculpida no art. 22, III e 28, III da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos.

> *"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *(...)*
>
> *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 1999). "*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)."*

Note-se que a incidência restringir-se-á às hipóteses nas quais as parcelas pagas ou creditadas destinem-se a retribuir o trabalho Portanto, a incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias está restrita as importâncias destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, que venham a caracterizar-se como remuneração.

No presente caso resta evidente que o pagamento realizado a título de participação nos lucros a diretores estatutários decorre da prestação de serviço sem vínculo empregatício, inserido no conceito de remuneração.

O fato de a assembléia geral - que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei n° 6.404, de 1976) - deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Ademais, adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará - antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei n° 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei n° 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores, *in verbis*:

> *"Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

~~*IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);*~~

~~*IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)*~~

~~*IV o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*~~

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;*~~

~~*VI as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)*~~

~~*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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*~~

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; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190."

CÓPIA

Destarte, há de se concluir que as verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para declarar a decadência argüida e afastar a tributação sobre as parcelas PLR relativo ao PL1 e PL2 e ao abono único, mantendo-se incólume a tributação sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros aos diretores estatutários.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA