ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.723743/2011-19

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

Processo nº	15504.723743/2011-19
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-007.027 – 2ª Turma**
Sessão de	20 de junho de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS CEMIG
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

PROCEDIMENTO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO INTERESSE COMUM NA SITUAÇÂO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Para fins de caracterização da responsabilidade solidária, consoante prevista no art. 124, I do CTN, necessária a comprovação de que os responsáveis solidários possuam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que não se verificou no caso sob análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para excluir a responsabilidade das empresas solidárias, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), que lhe negaram provimento, e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor quanto à PLR a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Adotando o minucioso relatório do acórdão recorrido, esclareço que o presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.339.563-9, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, face a remuneração indireta paga a segurados empregados sob a forma de Salário Utilidade, no período de 01/2007 a 12/2008.

Consta do relatório fiscal como motivos ensejadores da autuação:

1) Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:

- Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).

- O levantamento: "**P1** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EMPREGADOS" corresponde às competências: 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007 e 03/2008, cuja multa de mora lançada no presente Auto de Infração correspondeu 24% incidente sobre as contribuições devidas, e, os levantamentos: "**P2** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EMPREGADOS" referente às competências: 01/2007, 05/2008 e 09/2008, e "**P5** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EMPREGADOS" relativo a 12/2008, cuja multa de ofício também lançada na presente Autuação correspondeu a 75% incidente sobre as contribuições devidas.

- Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

- Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo,

sem plano de metas a ser cumprido, independentemente do esforço pessoal do empregado. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2º, parágrafo único. Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.

- Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.

- Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.

- A Lei 10.101/2000, no art. 3o, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.

- Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

2) Participação nos Lucros e Resultados – PLR – Para administradores, Diretores e Membros de Conselhos (contribuintes individuais):

- A Lei 10.101/2000 cuida da participação nos lucros ou resultados de empregados e não se aplica aos contribuintes individuais.

- Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais), constituem-se em parcela integrante do salário-de-contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, Lei 8.212/91, art. 28, inciso III, c/c Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999, art. 214, inciso III.

3) Multa:

O quadro comparativo, constante no Anexo III (fl.98), demonstra que a aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte foi:

- Multa de mora correspondente a 24% prevista na Lei 8.212/91 artigo 35, inciso II, 'a' (vigente até a data anterior a publicação da Medida Provisória nº 449/2008) para os Levantamentos **P1 e P3**, competências 03/07, 04/07, 11/07, 12/07 e 03/08.

- Multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para os Levantamentos **P2 e P4, c**ompetências 01/07, 05/08 e 09/08.

- Foi lançada multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para o levantamento **P5,** competência 12/08, aplicável ao período.

4) Responsáveis solidários:

Nos termos do art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91, foi verificada a formação de Grupo Econômico com as empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ 06.981.176/000158) e CEMIG Distribuição S/A (CNPJ 06.981.180/000116).

Após o trâmite processual o lançamento foi apreciado pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária a qual negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento em parte ao recurso voluntário do contribuinte. O acórdão 2401-003.487 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PROPOSTA DE RETIFICAÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL.

Tendo a decisão de primeira instância simplesmente acatado a revisão proposta pela autoridade fiscal, quando da baixa do processo em diligência e tendo o auditor fundamentado a revisão em documentos que constatam o lançamento em duplicidade, correta decisão que propôs a retificação do lançamento

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Ao identificar pagamentos além dos valores pagos à título de salário, compete a autoridade fiscal, identificar se os pagamentos encontram-se no rol de exclusões previstos no art. 28, § 9º da lei 8.212/91, lançando-os, caso não se enquadrem em um dos seus incisos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS CONCERNENTES AO PAGAMENTO DA VERBA. DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000 E ART. 28, § 9º, J.LEI 8212 NATUREZA SALARIAL

As exigências legais para que o pagamento de PLR esteja desvinculado do salário e portanto, fora do conceito de salário de contribuição são claras, ou seja, compete a empresa demonstrar o cumprimento da lei 10.101/2000, devendo o auditor exigir os documentos e explicações com vistas a identificar se a empresa realmente está cumprindo os preceitos legais.

O § 1º do art. 2º da lei 10.101/2000 exige que "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".

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que cumpra-se o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios.

ACORDO PRÉVIO ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO IMPOSSIBILIDADE DE ATRELAR O PAGAMENTO COMO ESTÍMULO AO ENGAJAMENTO DO EMPREGADO NO TRABALHO. ESTIPULAÇÃO APÓS A REALIZAÇÃO DO TRABALHO

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

As metas, regras ou mesmo critérios que cada empregado/cargo deverá alcançar devem estar descritas nos acordos firmados, previamente ao trabalho, independente da qual dos instrumentos será utilizado pelo empregador. Ao ajustar acordos no fim dos exercícios, todos os pagamentos feitos em relação aos resultados alcançados retroativamente, não podem ser considerados PLR desvinculado do salário.

PLR PERIODICIDADE OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL

Nos termos do §2º do art. 3º da lei 8212/91 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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

No caso sob apreciação, o fato de existirem mais pagamentos no mesmo exercício ou mesmo no mesmo semestre não desnaturou a PLR, posto que evidenciado tratar-se de pagamentos a empregados diversos, diferença de pagamentos de PLR decorrentes de rescisões contratuais, ou diferenças ínfimas, que, quando apreciadas individualmente, denotam não se tratar de outra parcela ou antecipação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS COMPETÊNCIA 12/2008 PLR EMPREGADOS VÍCIO NA CONSTITUIÇÃO DO LEVANTAMENTO.

Foi constatado que a competência 12/2008 do PLR empregados não fere a periodicidade, posto que os demais pagamentos no mesmo semestre referem-se a outros eventos (rescisões ou diferenças ínfimas), portanto, esse argumento não pode ser utilizado para fundamentar o lançamento nessa correspondentes.

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

GRUPO ECONÔMICO RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme se depreende do art. 30, IX da lei 8.212/91, existe expressa previsão legal no âmbito previdenciário para que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Essa responsabilidade independente da pratica de atos por parte de seus dirigentes.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONOMICO

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL AUSÊNCIA DE PAGAMENTO . MULTA MAIS BENÉFICA.

Para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática multa moratória (inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória, não informação em GFIP (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º8.212/1991), com a aplicação de multa de ofício (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991) descrita na nova legislação Lei 11.941/2009, aplicando-se a mais favorável ao recorrente até a edição da referida lei.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Contra parte da decisão que lhes foi desfavorável o Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram, conjuntamente, recurso especial ao qual foi dado seguimento nos termos do despacho de admissibilidade. As matérias devolvidas a este Colegiado podem assim ser resumidas:

A) Da validade da PLR paga aos empregados.

A.1 - existência de regras claras baseadas no critério de lucratividade (paradigma válido 205-01.171).

A.2 - ausência de previsão legal no sentido de que a assinatura do acordo de PLR seja anterior aos período ao qual se referem os lucros (paradigmas 9202-002.484 e 2803-003.425).

B) Da legitimidade do PLR pago aos administradores - contribuintes individuais, seja pela interpretação ampla do conceito de trabalhador trazido pela Lei nº 10.101/2000, seja com base na Lei nº 6.404/76 (paradigma 2403-002.336 e 2402-002.883).

C) Inexistência de solidariedade pelo simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico (paradigma 2403-002.685).

D) Recálculo da multa, se mais benéfico, com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, nas redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos formais, razão pela qual, ratificando o despacho de admissibilidade, dele conheço.

Conforme consta do relatório são quatro as matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior, as quais passamos a analisar de forma pontual.

1) Do cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00: previsão de regras claras e data da assinatura dos respectivos acordos.

Pugna a Recorrente pela reforma do acórdão defendendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de PLR nos termos do o art. 28, §9°, da Lei n.° 8.212/91, uma vez que a Lei nº 10.101/2000 permite como critério para distribuição de valores os índices relativos à produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, afinal o simples fato de a empresa ter lucro no respectivo exercício é uma meta a ser atingida por todos os beneficiados da PLR.

Sabe-se que o direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal que expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração, condicionado no entanto tal classificação aos requisitos de lei específica. No entender do STF temos uma norma constitucional de eficácia limitada, e que nos casos de relação de emprego, somente a partir da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00, passou-se a admitir exclusão de tais verbas do conceito de salário de contribuição nos termos do art. 28, §9º, j da Lei nº 8.212/91.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), *"foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses"*. Essa liberdade negocial foi recentemente reconhecida com as alterações promovidas na CLT pela Reforma Trabalhista valendo citar a redação do art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observada, como é o caso da vedação de instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Partindo-se dessa premissa, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e retificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser perfeitamente aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte e previsto nas respectivas cláusulas dos Acordos Coletivos de Trabalho juntados a partir das fls. 216 e seguintes.

Agora, vale destacar, que embora essas regras possam ser livremente estabelecidas pelas partes não podemos esquecer do limite imposto pelo objetivo da lei, qual seja, promover a integração entre capital e trabalho e considerando que para tanto sua função é incentivar os colaboradores a comprometer-se cada vez mais com os objetivos da empresa gerando melhores resultados, é decorrência lógica o raciocínio de que as regras para ser claras, objetivas e passíveis de aferição ao longo do período devem ser conhecidas previamente pelas partes.

E quanto a este tema me filio a corrente para o qual a Lei nº 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras, por isso é que considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, mas desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas - como ocorre no caso dos autos onde temos a repetição de planos padrões ao longo dos anos. Assim, até o pagamento, nestas circunstâncias, o empregado poderá questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

Assim, diante do exposto deve-se concluir pela inexistência das irregularidades apontados pelo acórdão recorrido devendo ser afastada a incidência da tributação sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de PLR.

2) Da legitimidade da PLR paga aos diretores contribuintes individuais:

Com relação ao tema 'incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados a título de PLR' muito se discute sobre aplicação da Lei nº 6.404/76 como fundamento para exclusão do conceito de remuneração fixado pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91, dos valores pagos à título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pesem os argumentos em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice legislativo para a exclusão de tais valores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Sabe-se que contribuinte individual é classe de trabalhador criada pela Lei nº 9.876/99 que alterando a Lei nº 8.212/91, acrescentou o inciso V ao seu art. 12, prevendo na alínea 'f' que se enquadra nesta categoria os diretores não empregados e os membros dos conselhos de administração de sociedade anônima. Assim, a Previdência Social ao extinguir a antiga figura do contribuinte autônomo, passou a classificar os trabalhadores em questão como contribuintes individuais.

Ainda por força das substanciais alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, por meio do art. 22, III, passamos então a ter como fato gerador da Contribuição Previdenciária o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a esses contribuintes individuais que lhe prestam serviço:

> *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;*
>
> *...*
>
> *§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.*
>
> *§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.*

Adotando teoria desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar essa nova redação dada ao art. 22 em conjunto com os demais dispositivos da Lei de Custeio, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa à trabalhador sem vínculo empregatício (contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher à título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações pagas (no presente caso temos o adicional de 2,5%).

Fixando-nos no critério quantitativo, a base de cálculo da contribuição devida pela empresa, à princípio, seria a remuneração paga ou creditada à qualquer título, entretanto não podemos deixar de observa a exclusão feita pelo citado parágrafo 2º que nos remete ao tão discutido art. 28, §9º.

Vejamos então a parte que nos interessa do art. 28:

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*
>
> *...*

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

Referido art. 28 nos traz o conceito de salário-de-contribuição, ou seja, o valor que serve de base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios. Nos seus incisos essa base de incidência é dividida conforme a categoria do segurado: empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado facultativo.

E é aqui começa a construção da minha linha de interpretação.

O §9º do art. 28 ao prever quais os valores não compõe o conceito de salário-de-contribuição, não traz qualquer ressalva quanto à abrangência das exceções ali exposta, segundo o texto legal as exclusões devem ser utilizadas para a delimitação do salário-de-contribuição para fins de toda a lei e não apenas no que tange à contribuição relacionada aos empregados, trabalhadores com vínculo empregatício, prevista no inciso I.

Assim, afirmar que a exceção da alínea 'j' somente se aplica a essa categoria de contribuintes, adotando como lei específica apenas a Lei nº 10.101/00 seria uma limitação desarrazoada da norma. Caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo 9º ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exclusões somente abrangeriam o conceito de salário-de-contribuição previsto no inciso I do art. 28, que como dito fixa a base de incidência da contribuição devida pelos segurados empregados. A redação ampla do parágrafo me leva a interpretação que as exceções também se aplicam ao conceito de salário-de-contribuição fixado pelos demais incisos do artigo, entre eles o inciso III o qual abrange os contribuintes individuais.

Meu entendimento é no sentido de ser perfeitamente possível a interpretação de que a lei específica referida pela alínea 'j' no caso dos trabalhadores com vínculo empregatício seria a Lei nº 10.101/00, enquanto que no caso dos administradores não empregados, contribuintes individuais, teríamos a Lei nº 6.404/76.

Destaco que não estou falando que para os trabalhadores sem vínculo empregatício a exclusão do conceito de remuneração está baseada na hipótese de não incidência prevista no art. 7º, XI da Constituição Federal, a qual tem como objetivo estimular o empregado a produzir mais, buscando resultados efetivos para empresa e contribuindo para a melhoria da qualidade da relação capital e trabalho. Para esta hipótese é que teremos a aplicação da Lei n º 10.101/00 como norma regulamentar da exceção prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28.

Ora, o legislador infraconstitucional ao regulamentar a Contribuição prevista no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, por meio da Lei nº 8.212/91, elegeu outras hipóteses

de não incidência que são todas aquelas do citado §9º, entre elas a alínea 'j' que por não ser de aplicação exclusiva aos empregados (inciso I) comporta o entendimento de que a Lei nº 6.404/76 foi a norma eleita pelo legislador como norma específica para disciplinar a participação nos lucros e resultados devida aos contribuintes individuais.

Assim, voto no sentido de que a importância paga aos administradores não empregados à título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 195, I da Constituição.

Na hipótese de a maioria deste Colegiado entender pela manutenção do lançamento, passo a análise do terceiro e quarto ponto do recurso.

3) Da retroatividade benigna:

Quanto a retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo, pugna a Recorrente que sua aplicação se dê nos moldes da IN RFB nº 1.027/2010.

Neste ponto a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN, a seguir transcrito:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática**. (grifos acrescidos)*

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262, cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória n° 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

"Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata "

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

> *Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*
>
> *▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
>
> *▪ Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*
>
> *Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei n° 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*
>
> *Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*
>
> *Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 que, reproduzindo o entendimento da antiga IN SRF nº 1.027/2010, se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

> *§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*
>
> *Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*
>
> *Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Portanto, neste ponto, nego provimento ao recurso.

3) Da responsabilidade solidária - art. 124, I do CTN:

Por fim, quanto a configuração da responsabilidade solidária, destaco que esta Câmara Superior analisando lançamento envolvendo os mesmo contribuintes e que também possuía como objeto a cobrança de contribuição previdenciária sobre verbas classificadas como salário indireto, concluiu pela manutenção da caracterização da responsabilidade solidária com base na previsão expressa do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Na oportunidade acompanhei o voto da Conselheira Relatora, Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, formalizado no acórdão nº 9202-005.514. Ocorre que, naquela oportunidade não foi feita qualquer digressão acerca do lançamento ter se baseado no art. 124, I do CTN, o qual prevê a caracterização da solidariedade nos casos em que restar comprovado o interesse econômico entre as pessoas jurídicas envolvidas.

E é exatamente este o fato concreto. Em que pese haver a previsão do art. 124, II do CTN, nos termos do item 6.2 do Relatório Fiscal, a solidariedade foi fundamentada no art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91 c/c art. 124, I do CTN, vejamos:

> *6.12- Informamos que, face à responsabilidade solidária prevista no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, e nos termos dos artigos 121, **124, I** e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) a fim de subsidiar a produção do pertinente Auto de Infração, lavrou-se Termo de Sujeição Passiva Solidária, cujas cópias juntamos ao presente processo, fazendo parte integrante do mesmo, correspondente a cada uma das empresas componentes do grupo econômico mencionadas no item "6.4" deste Relatório. Os sujeitos passivos solidários foram*

devidamente cientificados das exigências tributárias lavradas contra o contribuinte, constituídas na presente Autuação, através dos referidos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Em recente debate travado por esta Câmara Superior no processo nº 15504.727813/2012-99, o Conselheiro Relator Dr. Heitor de Souza Lima Junior fez considerações sobre o tema, considerações que pela pertinência adoto como razões de decidir:

Acerca da responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, estabelecem o art. 124 da Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN) e o art. 30, IX da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, verbis:

CTN

***Art. 124.** São solidariamente obrigadas:*

***I** - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

***II** - as pessoas expressamente designadas por lei.*

***Parágrafo único**. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Lei 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(...)

Acerca do tema, com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo Colegiado a quo, da leitura conjunta dos dois dispositivos supra, interpreto que pode-se estabelecer a responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, alternativamente:

a) A partir do art. 124, I do CTN, uma vez devidamente caracterizada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, caracterizada a ocorrência da hipótese de incidência, que faz com que se passe incluir, no critério pessoal da regra-matriz, como sujeito passivo, o responsável solidário. Aqui, repita-se, entendo caber a fiscalização a comprovação da referida condição (existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador), de forma a subsistir o lançamento efetuado junto ao responsável solidário ou;

b) A partir do 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei nº. 8.212, de 1991, independendo, nesta hipótese, a caracterização da

responsabilidade solidária de qualquer demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte do responsável solidário, mas, sim, da simples caracterização de grupo econômico, a partir da solidariedade estabelecida, aqui, por Lei.

Ou seja, uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, escorreita a caracterização de responsabilidade solidária para seus integrantes a partir do disposto no 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei nº. 8.212, de 1991, independentemente da caracterização de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte dos solidários. Entendo aqui como presumido entre os integrantes, por força de lei, o vínculo existente no art. 128, do mesmo CTN, sempre que, repita-se, caracterizada a existência de grupo econômico.

...

Diante dos fatos acima, entendo como escorreita a caracterização de existência de grupo econômico realizada pelo recorrido.

Uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, a propósito, conforme já mencionado no âmbito do presente voto, entendo que, de forma a se caracterizar a responsabilidade solidária dos integrantes do referido grupo, poderia a autoridade fiscal ter elencado como dispositivo legal o art. 124, II do CTN, caso optasse por não adentrar na seara de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, cujo ônus da prova é restrito, em meu entendimento, ao estabelecimento de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I do mesmo Código. Todavia, não é o que se verifica*.*

Em verdade, verifico ter se utilizado como base legal da solidariedade no lançamento, exclusivamente o referido art. 124 em seu inciso I, sem qualquer menção ao mencionado inciso II (vide Relatório Fiscal às e-fls. 21/22), este último que, repito, daria azo ao estabelecimento da responsabilidade solidária, sem necessidade de demonstração de interesse comum, por força da previsão legal contida no art. 30, IX da Lei nº. 8.212, de 1991.

Nesta situação, diante do teor da acusação (do relatório fiscal), conforme também já discorri aqui, entendo que passa a ser necessária a caracterização da existência de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, o que, porém, não se observa nas mesmas páginas 21/22, limitando-se, ali, a autoridade fiscal a fazer menção à organograma entregue pela autuada, verbis:

...

Assim, diante do exposto, frente à utilização do art. 124, I do CTN como base legal para a responsabilização dos solidários e não tendo sido suficientemente demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal pela autoridade fiscal, entendo como escorreito o

> *posicionamento do Colegiado a quo, no sentido de excluir a responsabilidade solidária dos contribuintes (...).*

Observamos, portanto, que uma vez tendo o lançamento se baseado no art. 124, I do CTN, diante da hierarquia da norma geral complementar, deve-se proceder uma interpretação conjunta do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 exigindo para caracterização da responsabilidade a demonstração por parte da fiscalização do interesse econômico comum entre as pessoas jurídicas envolvidas.

Assim, diante do exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para afastar a responsabilidade solidária.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte quanto a parte que trata da PLR, entendendo pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas haja vista o estrito cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Um vez vencida quanto a ocorrência do fato gerador, dou provimento parcial ao recurso apenas para afastar a caracterização da solidariedade por grupo econômico.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Peço licença a ilustre conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, para divergir do seu entendimento quanto ao cumprimento das regras pertinentes a exclusão dos valores pagos à título de PLR do conceito de salário de contribuição. Aliás, quanto a parte das matérias submetidas a recurso especial do contribuinte quanto ao PLR, adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, em que fui relatora.

Basicamente, cinge-se a discussão em torno do PLR sobre 3 aspectos: 1) PLR DOS EMPREGADOS: existência de regras claras e objetivas e data da pactuação; 2) PLR dos Contribuintes individuais.

Para melhor delimitar a fundamentação pela manutenção do lançamento, dado o descumprimento das exigências legais previstas na Lei 8212/91 em consonância com a CF/88 e lei 10.101/2000, passo, primeiramente, a esclarecer o meu entendimento acerca do tema, analisando os aspectos legais, frente a imputação fiscal de descumprimento legal de requisitos para que tais valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

1) PLR dos Empregados.

De início, convém esclarecer que entendo equivocada a interpretação de que a reforma trabalhista tenha respaldado, em relação aos fato geradores objetos do presente lançamento, a supremacia dos acordos e tratativas ente empregados e empregadores em relação ao disposto na Lei 10.101/2000 e lei 8212/91.

Realmente, o art. 611-A da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, pode, em uma rasa apreciação, levar ao entendimento de que os Acordos/Convenções Coletivas podem ultrapassar as exigências legais, até mesmo modificando suas exigências, mas de forma alguma, admite a interpretação retroativa de seus efeitos, dado a regra específica do CTN de que só se retroage a aplicação da lei quando meramente interpretativa.

Estamos tratando de fatos geradores de contribuições previdenciárias, cujas as regras de exclusão encontram-se expressamente descritas em lei, e para os quais a interpretação não admite extensão de seus efeitos, seja para atribuir isenção ou determinar a não incidência de contribuições previdenciárias de forma retroativa.

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

> *Art. 144.* ***O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.***
>
> *§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Merece ainda esclarecimento, no que diz respeito ao alcance das alterações propostas pela reforma trabalhista, acerca da supremacia das negociações coletivas. O que se pode extrair da análise das alterações legislativas em consonância com a interpretação apresentada pelos mais diversos doutrinadores, é que os acordos e convenções coletivas à serem firmados, posteriormente a publicação da lei 13.467/2017, podem, dentre as matérias elencadas no art. 611-A, dar alcance diverso do previsto inicialmente em lei, mas isso deve ser expressamente discutido e submetido a aprovação da categoria, seguindo todo o rito de aprovação dos art. 612 a 615 da CLT.

> *Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.*
>
> *Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)*
>
> *XV - participação nos lucros ou resultados da empresa.*
>
> *Art. 612 - Os Sindicatos só poderão celebrar Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, por deliberação de Assembléia Geral especialmente convocada para êsse fim, consoante o disposto nos respectivos Estatutos, dependendo a validade da mesma do comparecimento e votação, em primeira convocação, de 2/3 (dois terços) dos associados da entidade, se se tratar de Convenção, e dos interessados, no caso de Acôrdo, e, em segunda, de 1/3 (um têrço) dos mesmos.*
>
> *Parágrafo único. O "quorum" de comparecimento e votação será de 1/8 (um oitavo) dos associados em segunda convocação, nas entidades sindicais que tenham mais de 5.000 (cinco mil) associados.*
>
> *Art. 613 - As Convenções e os Acordos deverão conter obrigatòriamente:*
>
> *I - Designação dos Sindicatos convenentes ou dos Sindicatos e emprêsas acordantes;*
>
> *II - Prazo de vigência; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*
>
> *III - Categorias ou classes de trabalhadores abrangidas pelos respectivos dispositivos;*
>
> *IV - Condições ajustadas para reger as relações individuais de trabalho durante sua vigência;*

V - Normas para a conciliação das divergências sugeridas entre os convenentes por motivos da aplicação de seus dispositivos;

VI - Disposições sôbre o processo de sua prorrogação e de revisão total ou parcial de seus dispositivos;

VII - Direitos e deveres dos empregados e empresas;

VIII - Penalidades para os Sindicatos convenentes, os empregados e as empresas em caso de violação de seus dispositivos.

Parágrafo único. As convenções e os Acordos serão celebrados por escrito, sem emendas nem rasuras, em tantas vias quantos forem os Sindicatos convenentes ou as empresas acordantes, além de uma destinada a registro. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Convém ainda esclarecer que AC/CC tem prazo certo, exigem aprovação na assembléia de empregados, produzindo efeitos apenas a partir de seu depósito nos órgãos competentes, conforme descrito nos art. 614 e 615 (abaixo transcritos), ou seja, entendo totalmente equivocada a possibilidade de aplicação do dispositivo retroativamente.

Art. 614 - Os Sindicatos convenentes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos.

§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo.

§ 2º Cópias autênticas das Convenções e dos Acordos deverão ser afixados de modo visível, pelos Sindicatos convenentes, nas respectivas sedes e nos estabelecimentos das empresas compreendidas no seu campo de aplicação, dentro de 5 (cinco) dias da data do depósito previsto neste artigo.

§ 3º Não será permitido estipular duração de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho superior a dois anos, sendo vedada a ultratividade. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

Art. 615 - O processo de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação total ou parcial de Convenção ou Acordo ficará subordinado, em qualquer caso, à aprovação de Assembléia Geral dos Sindicatos convenentes ou partes acordantes, com observância do disposto no art. 612.

§ 1º O instrumento de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação de Convenção ou Acordo será depositado para fins de registro e arquivamento, na repartição em que o mesmo originariamente foi depositado observado o disposto no art. 614.

§ 2º As modificações introduzidos em Convenção ou Acordo, por força de revisão ou de revogação parcial de suas clausula

passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º.

Do Mérito quanto ao pagamento de PLR

Em relação ao mérito do cumprimento dos requisitos exigidos para pagamento de PLR, passo a transcrever as razões pelas quais entendo correto o lançamento realizado. Na verdade enfrentei a questão de forma detida ainda na Câmara *a quo*, razão pela qual passo a transcrever as mesmas razões, por entender que os argumentos apresentados não demonstram o cumprimento dos requisitos para exclusão do conceito de salário de contribuição, não alterando o posicionamento já externado.

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados.

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:

Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).

Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem plano de metas a ser cumprido, independentemente do esforço pessoal do empregado. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2o, parágrafo único.

Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.

Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas

estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.

Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.

A Lei 10.101/2000, no art. 3o, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.

Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

(...)

Ou seja, pautada nas faltas apontadas pelo auditor: ausência de regras (metas claras e objetivas), ausência de pacto prévio, ausência de previsão legal para o pagamento a administradores e contribuintes individuais, verificaremos a adequação do plano aos termos da lei 10.101/2000.

Contudo, devemos inicialmente considerar que o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba, encontra-se desvinculada do salário, desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento, deverá o interessado cumpri-la, para usufruir do benefício constitucional.

Dessa forma, conclui o auditor, que ao descumprir quaisquer dos preceitos descritos, assume o recorrente o risco de não mais ter esses pagamentos desvinculados do salário, passando a ter natureza salarial e por conseguinte faz nascer a obrigação de efetivar recolhimentos à título de contribuições previdenciárias sobre o PLR.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

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

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

I para o empregado e trabalhador avulso: ***a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida*** *a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) - grifo nosso.*

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

Art. 28 (...)

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

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

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

DO TRABALHO DO AUDITOR E DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, afastando a interpretação de adequação aos termos da lei que disciplina a matéria. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostrase diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao depararse com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desconsiderar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas

consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, cumprem a função prevista no próprio texto constitucional.

AUTO APLICABILIDADE DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: "por força do que dispõe o artigo 7 XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias" De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

(...)

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

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

Entendo que embora prevista na Constituição Federal a desvinculação do PLR do salário, o que lhe conferi caráter de imunidade, não há possibilidade de considerar ter o recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamento, sob essa denominação, da maneira que lhe aprouver. A CF/88, reporta a lei ordinária os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário..

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância devese ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, ***como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrandolhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses".*** *(Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

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

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO TRABALHADOR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ART.

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

(...)

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

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

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.76956, de 8 de abril de 1999.

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

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

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

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

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a

*perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa**. (grifei)*

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

15. No caso concreto, as parcelas referemse a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em

que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

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

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

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

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

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas com a lei prevista para regulamentá-lo.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

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

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica.

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontramse, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente, razão pela qual afasto esse primeiro argumento, passando a análise do cumprimento das regras prevista na referida lei.

DA EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I ***comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II convenção ou acordo coletivo.***

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

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

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente,

ou no mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros acima transcritos.

Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigências legais para a referida desvinculação, que nada mais são, do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculadas do salário.

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

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

Também dois pontos merecem ser enfrentados prontamente:

DA DESVINCULAÇÃO COM O TRABALHO DESENVOLVIDO

Neste ponto já rechaço argumento do recorrente de que o pagamento em questão não possui correlação com o trabalho prestado, ou mesmo não se caracteriza como contraprestação pelo serviço prestado. Qual seria outra forma de enquadrar o pagamento de PLR, que não contraprestação pelo serviço prestado. Tanto o é, que a lei exige se estabelecem metas de trabalho, desempenho, como forma de estímulo para que o empregado, produza cada vez mais, e por conseguinte, sinta-se recompensado. Não estou dizendo com isso que PLR é salário. Pelo contrário, entendo estar claro no texto constitucional que a PLR será desvinculada do salário, porém, assim como já enfrentado, trata-se de norma com limitações prevista em lei específica, como reportamos anteriormente.

Assim, segue-se nos pontos já por mim apreciados no acórdão recorrido e que volta a enfatizar:

Nem tampouco, acato os argumentos de que não se tratam de valores recebidos pelo trabalho. Respeito o posicionamento defendido pelo recorrente, contudo, possuo entendimento diverso a respeito do tema. Independente da participação nos lucros ou resultados paga pela recorrente estar em conformidade com a lei, fato é, que conforme descrito em seus acordos, tem por base o resultado operacional da empresa, sendo fator importante para que se determine o montante a ser distribuído. Ora, não fosse o empenho do empregado em alcançar cada vez mais resultados positivos, como se falaria em uma avaliação positiva do seu trabalho. É fato que a PLR nada mais almeja do que o engajamento do empregado no capital da empresa, para que o mesmo sintase estimulado a executar suas atividades em prol, não apenas, do seu crescimento na empresa, mas do crescimento de toda a empresa.em si O seu engajamento renderá frutos não apenas sobre o crescimento do negócio, mas lhe proporcionará pagamentos na modalidade de participação nos lucros. É nesse sentido, que discordo do recorrente de que encontrase desvinculado do trabalho.

Muito menos, acato o entendimento de tratarse de verba recebida "para" o desempenho da atividade profissional. Entendo, que para estar classificada nessa modalidade, deve o pagamento ou a utilidade ser indispensável para o desempenho da atividade profissional, enquadraria nessa possibilidade, o auxílio combustível, quando utilizado carro no desempenho profissional, assim como o fornecimento de um carro, o fornecimento de uniforme, de um equipamento etc. Nos demais casos, assim como no PLR, quando se fornece algo, sem que esse seja indispensável para ao desempenho, podemos dizer que o recebimento dessa verba é feito simplesmente "pelo" vínculo de emprego, razão pela qual, caso não enquadrado em uma das exclusões legais, passa a compor o conceito de remuneração e por conseqüência o de salário de contribuição.

CUMPRIMENTO DO ART. 2 DA LEI 10.101/00 E MP ANTERIORES

Notemos, que em relação aos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso)
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedimental para sua formalização, o que não restou demonstrado em todos os casos. Apenas para esclarecer no presente caso, optou a autoridade a empresa por utilizar como instrumento de validade do pagamento do PLR o acordo coletivo.

DA APRECIAÇÃO DOS ACORDOS

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, ou conclusão por mera presunção, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.

Neste ponto, o primeiro argumento trazido pelo auditor foi a ausência de metas, regras, ou critérios que estabelecidos no acordo e que o relatório de gestão não se referia a empresa. Vejamos, o que diz a lei 10.101/2000 a esse respeito:

§ 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.

Acerca do descumprimento do § 1º acima especificado, descreveu a autoridade fiscal em seu relatório:

2.2.1.9 Nos Acordo Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes 22 limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a

forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, conforme cláusulas abaixo indicadas:

Esta garantia mínima, prevista nas cláusulas anteriormente mencionadas dos Acordos Coletivos de Trabalho, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob as rubricas códigos: 1003 PLR Part Lucros Result, 1009 PLR Part Lucros Result, 1033 PLR, 1040 Adiantamento PLR e 1043 Diferença.

2.2.1.11- Da leitura dos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados é subjetivo, sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado.

2.2.1.12- Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2o, § único, determina que, 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 do que for acordado.

2.2.1.13 - Dessa forma, considerando a incipiência dos instrumentos apresentados e aventando a possibilidade de ter sido feita a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº 10.101/2000 e mais, sendo de suma importância para o desenvolvimento da Auditoria fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal n° 1 de 10/06/2011 e do Termo de Intimação Fiscal n° 2 de 05/08/2011, a empresa foi intimada a prestar à Fiscalização as informações ou esclarecimentos necessários conforme a seguir:

2.2.1.13.1 - Informações detalhadas acerca do regulamento, de forma a demonstrar as 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 dos acordos.

2.2.1.13.2 - Comprovar a formação e composição das comissões escolhidas pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, com abrangência dos trabalhadores lotados em todas as Unidades da empresa no território nacional, relativamente a todo o período fiscalizado.

Em atendimento à intimação supra, a empresa informou em síntese o que segue:

2.2.1.14.1 - Que as regras para o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR foram estabelecidas nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados;

2.2.1.14.2 - Que o Plano de Metas relativo à Participação nos Lucros ou Resultados PLR é em conformidade aos Relatórios de Gestão apresentados.

2.2.1.15 Com relação ao plano de metas mencionado pela empresa temos a informar:

2.2.1.15.1 O documento apresentado é o Relatório de Gestão de outra empresa: CEMIG Distribuição S.A. CNPJ: 06.981.180.000116;

2.2.1.15.2 - Embora a CEMIG Distribuição S.A. compõe o mesmo grupo econômico da Companhia Energética Minas GeraisCEMIG, tal documento não pode ser aceito como plano de metas desta, tendo em vista que as empresas têm personalidade jurídica distintas, com objetivos sociais diferentes, portanto, cada uma delas devem possuir plano de metas separados;

2.2.1.15.3 - Ademais, o Relatório de Gestão apresentado, relativo exclusivamente a outra empresa: CEMIG Distribuição S.A., não representa ou contém em seu conteúdo programa de metas, previsto no inciso II, do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101 de 19/12/2000, com resultados e prazos pactuados previamente;

2.2.1.15.4 - Portanto, para empresa: Companhia Energética Minas Gerais CEMIG, não foi apresentado qualquer plano de metas.

2.2.1.16 - Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurandose verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Em contrapartida, compete-nos apreciar as alegações do recorrente quanto ao cumprimento do referido requisito. Assim, descreveu em seu recurso:

Argumenta que há anos desenvolve a política de retribuir o esforço e a produtividade de seus trabalhadores, que não há duvida de que a base de cálculo da PLR sempre foi os resultados da receita e lucratividade da empresa e que, portanto, quanto mais o funcionário contribui para o incremento desses números, maior será seu retorno financeiro individual.

Conclui que mesmo que sejam desconsideradas as metas estipuladas nos Relatórios de Gestão 2007 e 2008, não restam dúvidas que o critério adotado pela Cemig (lucratividade) é suficiente para estimular o esforço e a produtividade de seus funcionários.

Afirma que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR estabelecidos na Lei 10.101/2000 é exemplificativo, sendo desnecessária a prévia definição de metas para a outorga do direito à PLR.

METAS E CRITÉRIOS NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que

cumprase o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios. Não há de se acatar sejam as mesmas estipulados posteriormente pela empresa (de forma unilateral), conforme trazido pelo auditor e enfatizado pelo recorrente, donde descreve a existência de relatórios de gestão. O que se busca são critérios que sejam negociados não impostos.

Entendo sim, que a lucratividade pode consubstanciar o pagamento, e como não podê-lo, se o este resultado positivo, que se quer dividir com os trabalhadores, contudo, definir que o resultado global será distribuído de acordo com o número de trabalhadores no momento que se apurar o referido resultado estabelecido para pagamento, desde que seja estabelecido também critérios para que se defina o papel de cada trabalhador ou setor envolvido para que determine o montante de cada trabalhador. Ao descrever um montante sem definição de qualquer meta ou resultado a que se alcance, nada mais se faz, senão dar uma gratificação a todos os empregados de forma igualitária, independente do quanto o engajamento de cada um influenciou no resultado.

Conclusão: DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS E METAS NOS INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

Aliás no próprio acordo, Cláusula quarta, fl. 217, dispõe no item a: "*Metas e Estabelecimento do valor a ser distribuído: As metas estabelecidas para o ano de 2006, pactuadas pelo grupo de Trabalho, composto por membros da CEMIG e dos sindicatos e estabelecido para analisar os aspectos relacionados ao PLR de 20062007 serão revisadas até dezembro de 2006 e são, dentre outras, aquelas voltadas para o planejamento estratégico empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, o montante a ser distribuído (...)"*

NÃO DEFINIÇÃO DE METAS, LEVA A SUBJETIVIDADADE E AO DESVIRTUAMENTO DO PLR.

Não se deve conferir ao caráter de subjetividade tanto enfoque, de forma, que o pagamento afastese do conceito de alcance de resultados obtidos pela empresa, sejam eles lucros ou crescimento, e passe a individualmente ser utilizado como critério de premiação individual dos trabalhadores.

Entendo que, ao conferir muita subjetividade ao pagamento, fugindo de critérios objetivos e dos limites do acordo estipulado a empresa, foge a essência do pagamento de PLR e desvirtua o pagamento, concedendo ao empregado mero prêmio desempenho, verba contraprestativa com nítida feição salarial.

A empresa por outro lado, tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferí-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender o descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é que a verba deixe de ser distribuição de lucro, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial, equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero pagamento, são por si só verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc.

PACTUAÇÃO PRÉVIA

O requisito pactuação prévia, também foi indicado pelo auditor como descumprimento de exigência legal, razão pela qual merece ser apreciado. Segundo o recorrente a lei não exige pacto prévio ao exercício. Em que pese o

posicionamento adotado por ilustres colegas desse colegiado, não me filio a essa tese.

Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir o regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

Entendo, ser o requisito pacto prévio, fundamental, para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00. No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, também sob o fundamento de falta de acordo prévio aos períodos em que se baseavam os pagamentos.

2.2.1.7 - Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).

2.2.1.8 -Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.(...)

2.2.1.16 - Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

2.2.1.17-Ressalte- se que, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.

2.2.1.18-Desta forma, pode-se observar, em decorrência da cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007, que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de ***6,4 (seis inteiros e quatro décimos) remunerações*** *e ainda uma parcela individual fixa de* ***R$ 1.000,00 (hum mil reais)*** *"Montante a ser Distribuído".*

2.2.1.19-Como o acordo mencionado anteriormente ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais

regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de "praticamente findo".

2.2.1.20 A justificativa utilizada para o pagamento (excelente desempenho empresarial verificado até a presente data) é claramente subjetiva, além de referir-se novamente a um período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando, pelos motivos já descritos, a produtividade.

2.2.1.21 Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados. Basta imaginar que mesmo que não se estipulasse nada ou que nem houvesse negociações ou quaisquer acordos, não haveria qualquer mudança nos fatos transcorridos, e consequentemente na produtividade.

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

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras, critérios (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

CONCLUSÃO: ENTENDO QUE O REQUISITO PACTO PRÉVIO RESTOU DESCUMPRIDO EM RELAÇÃO A TODOS OS PLR, QUANDO SÓ REALIZADO O ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO PARA O QUAL SE REFERE.

Quanto aos demais pontos também trazidos no acórdão recorrido quanto ao PLR, não serão aqui transcritos, considerando que não foram objeto de recurso especial. Abaixo, passamos a apreciar o outro ponto do objeto do recurso especial, no qual também divergimos da ilustre relatora.

PARTICIPAÇÃO DOS LUCROS E RESULTADOS À CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Quanto aos levantamentos de PLR em relação aos valores pagos à segurados contribuintes individuais, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então, baseado na peça recursal e fundamentos do acórdão recorrido, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, o auditor descreveu as regras para que o pagamento de PLR constitua pagamento em desacordo com a exclusão previsto na lei, o que determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR .

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores estatutários, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais, seja da lei 6.494 ou mesmo da lei 10.101/2000. Vejamos a imputação fiscal acerca do fato gerador:

> *2.2.2- Pagamentos a Título de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) a Administradores, Diretores e Membros de Conselhos - Segurados Contribuintes Individuais:*
>
> *2.2.2.1- Trata-se de pagamentos efetuados a administradores (não empregados) nos exercícios de 2007 e 2008 a título de Participação nos Lucros e Resultados e não foram considerados pelo contribuinte como base de cálculo de contribuições previdenciárias.*
>
> *2.2.2.2- Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, concedido a segurados contribuintes individuais (Administradores, Diretores e Membros de Conselhos), no período de 03/2007, 12/2007, 03/2008 e 12/2008, foram extraídos das Folhas de Pagamentos e Contabilidade apresentadas em arquivo magnético, cujos valores correspondentes ao presente levantamento, encontram-se lançados neste AI sob os seguintes códigos e títulos, os quais exprimem a ocorrência do fato gerador:*
>
> *- P3 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - ADMINISTRADORES - P4 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - ADMINISTRADORES 2.2.2.3- O levantamento: "P3 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - ADMINISTRADORES" corresponde às competências: 03/2007, 12/2007, e 03/2008, cuja multa de mora lançada no presente Auto de Infração correspondeu 24% incidente sobre as contribuições devidas, e, o levantamento: "P4 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - ADMINISTRADORES" refere-se à competência 12/2008 cuja multa de ofício também lançada na presente Autuação correspondeu a 75% incidente sobre as contribuições devidas.*
>
> *2.2.2.4- O art. 195 da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, estabelece que as contribuições sociais incidam sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço.*
>
> *2.2.2.5- O art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991, com redação da Lei 9.528, de 10/12/1997, estabelece que o salário-de-contribuição, parcela do pagamento que servirá de base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias, será composto pela totalidade dos rendimentos auferidos pelo trabalhador, independentemente do título que a eles se dêem,*

destinada a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador.

2.2.2.6- A Lei 10.101 de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa estabeleceu em seu art. 3° que pagamentos efetuados com essa finalidade não podem substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado, nem constituirão base de incidência de qualquer encargo trabalhista.

2.2.2.7- Nesse mesmo sentido, a alínea j *do § 9° do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 estabelece que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de contribuição para os fins de incidência de contribuições previdenciárias. Entretanto, conforme se deduz de sua transcrição a seguir, a mesma alínea determina também uma condição para que isso ocorra: que o pagamento ou credito com essa finalidade se enquadre em lei específica.*

§ 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; (grifo nosso)

2.2.2.8- Ao regulamentar a determinação, o inciso X da alínea m *do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048 de 06/05/1999 estabeleceu o seguinte:*

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

(.....)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (grifo nosso);

*2.2.2.9- A lei específica a que se referem as determinações anteriores é exatamente a Lei 10.101 de 19/12/2000 já citada. Entretanto, por se tratarem os administradores de segurados contribuintes individuais e não de empregados, o inciso "*X*", acima citado e, portanto a referida lei, não se aplicam aos mesmos.*

2.2.2.10- O § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 relaciona exaustivamente em suas alíneas a totalidade das parcelas que ao serem pagas ou creditadas conforme requisitos descritos em cada uma delas não integrarão o salário de contribuição para os fins dessa mesma Lei, ou seja, não serão consideradas como bases de incidência de contribuições previdenciárias. Como não se encontram elencadas na referida relação parcelas referentes a participação nos lucros ou resultados de administradores, as mesmas deverão ser consideradas bases de cálculo para fins de contribuição previdenciária.

2.2.2.11- Contudo, mesmo com a vedação de exclusão do salário de contribuição aos pagamentos a esse título efetuados a

administradores já que o inciso X da alínea m *do inciso V do § 9º do Decreto 3.048/99 prevê tal possibilidade apenas aos segurados empregados, somente para efeito de análise, imaginemos a hipótese de aplicação da Lei 10.101/2000 ao caso.*

2.2.2.12- Apesar da exigência prevista no art. 2º da referida lei de que a negociação entre as partes se dê por comissão ou convenção/acordo coletivo, nenhum dos documentos apresentados inclui a participação de administradores em seus registros.

2.2.2.13- Observa-se que tanto o inciso I quanto o II do art. 2º da Lei 10.101/2000 exigem a participação do sindicato da categoria ou seu representante já que as convenções e acordos coletivos são institutos que prevêem essa condição em sua própria definição (título VI da CLT - Consolidação das Leis do Trabalho), fato que já tornaria no mínimo curiosa a participação de administradores.

2.2.2.14- Como não existem outros assentamentos, os Acordos Coletivos de Trabalho de 2006/2007 e 2007/2008 são os únicos documentos em que se encontram registradas as negociações entre representantes da empresa e empregados acerca de Participação nos Lucros ou Resultados. Logo, as análises deverão se ater aos registros e basear-se nas datas contidos nos mesmos.

2.2.2.15- Pois bem, segundo o "Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007 de 30/11/2006" *apresentado pelo contribuinte, foram ajustadas as cláusulas entre a empresa fiscalizada e seus trabalhadores (empregados). Portanto, não há registro da representação dos administradores neste documento.*

2.2.2.16- De qualquer forma os pagamentos efetuados nos termos dos Acordos Coletivos de Trabalho, a título de PLR, encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, conforme demonstrado no subitem 2.2.1 deste Relatório.

2.2.2.17- Ressalta-se novamente que a simples titulação dada a um pagamento é insuficiente para determinação de sua natureza tributária e previdenciária. Para tal, necessário se faz uma análise apurada da realidade dos fatos que o envolvem. Desse modo, apesar de intitulado pelo contribuinte como "participação em lucros e/ou resultados", os pagamentos em questão não guardam tal natureza, sobretudo pelo fato de não se enquadrarem nas possibilidades de exclusão do salário de contribuição previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 e do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048 de 06/05/1999, mas também por se encontrarem em desacordo com a Lei 10.101/2000.

2.2.2.18- Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais),

constituem-se em parcela integrante do salário de contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28 - inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso III do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.

Dado os fundamentos descritos, quanto aos pagamentos aos diretores não empregados, assim como descrito pela autoridade fiscal, entendo que não demonstrou recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os pagamentos estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

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

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

> ***Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999**:*
>
> *Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)*
>
> *V - **como contribuinte individual**: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*
>
> *(...)*
>
> *f) **o diretor não empregado** e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.*
>
> *§ 3º **Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego**. (g.n.)*

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

> ***Lei 8.212/1991**:*

> *Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)*
>
> *V - **como contribuinte individual**: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *(...)*
>
> *f) o titular de firma individual urbana ou rural, **o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima**, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)*

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria e do Conselho de Administração, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia[1].

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

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;*

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se nas exclusões descritas na norma.

Ao contrário do que argumentado pelo relatora, não se discute a impossibilidade de utilização das exclusões previstas no art. 28, §9º para os contribuintes individuais, mas a inaplicabilidade de tal dispositivo, pela ausência de respaldo legal específica aos contribuintes individuais, já que a lei 10.101/2000 apenas reporta-sel aos empregados.

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

> *Art. 28 (...)*

[1] CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 19.

> ***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***
>
> ***j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

> *Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação **entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifo nosso)*
>
> *I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*
>
> *II - convenção ou acordo coletivo.*
>
> *§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
>
> *II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*
>
> *§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário (...)*
>
> *§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*
>
> (...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

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

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

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

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

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

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênia da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o

> *exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.*
>
> *E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.*
>
> *Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional,* ***não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora****."*

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 **serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos "empregados", ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de "participações estatutárias" (diretores não empregados).** Aqui destaco meu posicionamento, mesmo que previsto em parte dos acordos coletivos, não existiria previsão legal para tal exclusão.

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

Vale de pronto afastar também, os argumentos que o dispositivo constitucional, por si só , já afastaria para todo e qualquer trabalhador a "participação nos Lucros e resultados" do conceito de remuneração, considerando o fato de que o "caput do art. 7 da CF/88, utilizou a nomenclatura "trabalhadores". Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo "trabalhadores urbanos e rurais", refere-se ao direitos dos "empregados urbanos e rurais".

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

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

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

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

> *"RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI*
>
> ***EMENTA**: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. **EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.*
>
> *1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.*
>
> *2. **Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária**. (g.n.)*
>
> *3. Recurso extraordinário a que se dá provimento."*

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF[2], aprovado pela Portaria MF n° 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na

[2] Portaria MF n° 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

O STJ comunga do mesmo entendimento: *"(...) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, **uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo**. (...)"* (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

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

Por fim, vale mencionar que nem mesmo poderíamos analisar se o pagamento em questão estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, posto que na referida lei a participação dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a referida lei 6404, tenha excluído dos valores do conceito de salário de contribuição e por consequencia respaldar os argumentos do recorrente.

Em relação à distribuição dos lucros para Administradores e Diretores, não empregados, afirmou a Recorrente que tais pagamentos não deveriam ser tributados, vez que foram efetuados em observância ao artigo 152 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas LSA).

> *Lei 6.404/1976:*
>
> *Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor 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. (g.n.)*
>
> *§ 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.*

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: "as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas,

---

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

sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada" (g.n.).

Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190). Isso configura, efetivamente, que a verba paga aos diretores não empregados caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação empregador e empregado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Ainda. em relação a este ponto, entendo relevante dizer que não vislumbro na referida lei a exclusão do conceito que amparasse a argumentação do recorrente.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho como apreciamos anteriormente.

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso nessa parte.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR do conceito de salário de contribuição aos segurados contribuintes individuais, seja pela art. 7º da CF/88, seja pela lei 10.101/2000, nem tampouco com respaldo nas lei 6.404. Assim, NEGO PROVIMENTO AO RESP DO CONTRIBUINTE neste ponto.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial tanto em relação aos Pagamentos de PLR aos empregados, quanto aos contribuinte individuais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.