



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

Processo nº 15504.724091/2012-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.698 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrentes BANCO BMG SA e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO.

A exclusão de valores pagos sob a forma de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR a empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias está sujeita a definição de mecanismos de aferição para seu pagamento e, quando existentes tais mecanismos, à comprovação de que foi feito o devido acompanhamento do programa, como também a avaliação do desempenho dos empregados quanto ao alcance dos resultados de modo a justificar o pagamento do benefício.

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.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO OU DE CASA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

As parcelas pagas a título de prêmio por tempo de serviço ou de casa, ainda que não previstas em contrato, acordo ou convenção coletiva de trabalho, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral, e a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deu provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

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, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2301-004.386, proferido pela 1ª Turma / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Conforme descrito pela DRJ, no acórdão 02-56.521:

“Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o Banco BMG SA, relativo ao período de 01/2009 a 12/2009, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 47/83, refere-se a:

Autos de Infração de Obrigações Principais

- DEBCAD 51.011.805-4 – (consolidado em 29/06/2012, no valor de R\$ 6.807.080,45) referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os fatos geradores relacionados a seguir, não incluídos em folha de pagamento e não declarados pelo contribuinte na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP;

- DEBCAD 51.011.808-9 – (consolidado em 29/06/2012, no valor de R\$ 1.113.028,72), referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Salário Educação (FNDE) e INCRA, incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados, enumerados a seguir.

Auto de Infração de Obrigação Acessória

- DEBCAD 51.023.955-2 (Código de Fundamentação Legal – CFL 83, no valor de R\$ 32.341,96) por deixar a empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, de reter para recolhimento o percentual de 5% da receita bruta, inadmitida qualquer dedução.”

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 580/625 e 942/944.

A DRJ/SDR, às fls. 1444/1471, julgou pela parcial procedência da impugnação apresentada, mantendo em parte os créditos tributários exigidos nos AIs Debcads 51.011.805-4 e 51.011.808-9 e mantendo integralmente o crédito tributário exigido no AI Debcad 51.023.955-2. Os demonstrativos para retificação dos lançamentos nos sistemas foram anexados às fls. 1435/1436.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 1487/1532.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1579/1617, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa quando em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

O pagamento ou crédito de participação nos lucros a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

PREVIDENCIÁRIO. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA.

O prêmio por tempo de serviço, não habitual, pago apenas uma vez, sem vínculo pela realização de um trabalho, produção ou meta, não integra o salário de contribuição por sua natureza jurídica não ser salarial.

PREVIDENCIÁRIO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.

Com a revogação, pelo Decreto 6.727/2009, da alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, a partir de 12/01/2009 a contribuição previdenciária passou a incidir sobre a parcela do aviso prévio indenizado e seu reflexo no décimo terceiro salário.

PREVIDENCIÁRIO. SOBRESTAMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO.

Na forma da súmula nº 1 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, “Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.” Na ocorrência, o lançamento será sobrestado e aguardará o trânsito em julgado.

PREVIDENCIÁRIO. AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo quando não é paga em parcela única e em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PATROCÍNIO A CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL.

Constitui infração a dispositivo da Lei 8.212/91, deixar a empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, de reter para recolhimento o percentual de cinco por cento da receita bruta.”

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 1630/1638, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: **Contribuição Previdenciária – Salário Indireto – Prêmio por Tempo de Serviço/Casa**. O acórdão recorrido entendeu que os valores recebidos a título de “prêmio por tempo de serviço/casa”, tem características de ganho eventual, não habitual, pago apenas uma vez, sem vínculo pela realização de um trabalho, produção ou meta, assim, afastou a incidência tributária. Já o entendimento do julgado paradigma foi de manter os valores pagos a título de prêmio por tempo de serviço no salário de contribuição, tendo em vista que tal pagamento não se enquadra no conceito de ganho eventual, hipótese de exclusão da base de cálculo. Ocorre que a eventualidade está relacionada à existência de um evento é futuro e incerto, que não é a hipótese dos autos em que o prêmio é pago em data específica e valores definidos, dependendo apenas do fator temporal.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 1647/1650, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Contribuição Previdenciária – Salário Indireto – Prêmio por Tempo de Serviço/Casa**.

O Contribuinte foi cientificado à fl. 1701.

Às fls. 1706/1747, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Contribuições Previdenciárias - Salário indireto - Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos empregados segurados**. Alegou que a matéria foi decidida pelo voto de qualidade, descaracterizando os pagamentos feitos a título de PLR pelo Recorrente, por considerar que não estariam presentes, no caso concreto, **as metas e os resultados preestabelecidos**. Já o voto vencido afastou a exigência por entender que (i) o pagamento da PLR, nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho foi vinculado ao resultado lucro (ou seja, não havia uma garantia de participação mínima independentemente de qualquer resultado); (ii) as regras da Convenção Coletiva de Trabalho eram suficientemente claras e abrangeram o direito material/substantivo (pagamento da PLR) e também as regras adjetivas (como fazer para alcançar o direito substantivo), conforme exigido pela Lei nº 10.101/00; e (iii) a lei não vinculou o pagamento da PLR ao acompanhamento do desempenho dos empregados. 2. **PLR paga a ex-diretores**. O acórdão recorrido interpretou que os diretores e administradores do Recorrente, por se tratarem de contribuintes individuais, não estariam alcançados pela regra de não incidência das contribuições previdenciárias prevista no art. 28, §9, “j” da Lei 8.212/91, não se lhes aplicando as disposições da Lei 10.101/00. O acórdão paradigma entendeu que os ditames da Lei nº 10.101/00 aplicam-se também ao contribuinte individual, de forma que há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados e este individual.

O Contribuinte também apresentou Contrarrazões, às fls. 1838/1845, reiterando os argumentos em relação ao mérito.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 1859/1870, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação às seguintes matérias: 1. **Contribuições Previdenciárias - Salário indireto - Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos empregados segurados**. 2. **PLR paga a ex-diretores**.

A União apresentou Contrarrazões, às fls. 1872/1879, combatendo o mérito do recurso apresentado pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Conforme descrito pela DRJ, no acórdão 02-56.521:

“Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra o Banco BMG SA, relativo ao período de 01/2009 a 12/2009, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 47/83, refere-se a:

Autos de Infração de Obrigações Principais

- DEBCAD 51.011.805-4 – (consolidado em 29/06/2012, no valor de R\$ 6.807.080,45) referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os fatos geradores relacionados a seguir, não incluídos em folha de pagamento e não declarados pelo contribuinte na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP;
- DEBCAD 51.011.808-9 – (consolidado em 29/06/2012, no valor de R\$ 1.113.028,72), referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Salário Educação (FNDE) e INCRA, incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados, enumerados a seguir.

Auto de Infração de Obrigação Acessória

- DEBCAD 51.023.955-2 (Código de Fundamentação Legal – CFL 83, no valor de R\$ 32.341,96) por deixar a empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, de reter para recolhimento o percentual de 5% da receita bruta, inadmitida qualquer dedução.”

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Contribuição Previdenciária – Salário Indireto – Prêmio por Tempo de Serviço/Casa.**

Já o Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte Nacional trouxe para análise as seguintes divergências: 1. **Contribuições Previdenciárias - Salário indireto - Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos empregados segurados.** 2. **PLR paga a ex-diretores.**

RECURSO DO CONTRIBUINTE

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

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

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

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

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

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

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

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

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

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

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

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

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

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

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifei).*

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria*. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas “g” a “i” do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

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

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

III – LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Lei 10.101/2000

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 paritária 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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - A pessoa física;

II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação

II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

O caso dos autos discute o possível descumprimento de destas formalidades, as quais passo a analisar.

IV - PLR PAGAS AOS EMPREGADOS DA EMPRESA

Ausência de Regras Claras e Objetivas

No caso dos autos observo que a única formalidade do contrato de PLR que restou para análise foi a referente a regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

A discussão travada entre as partes, pareceu bem pontuada pelo voto do conselheiro relator, embora este tenha por fim restado vencido, nos seguintes termos:

DAS REGRAS

Às fls 304 , consta a Convenção Coletiva de Trabalho sobre a Participação dos Empregados nos Lucros o PLR dos bancos em geral, assinada em 18/10/2007 para o resultado de 2007, pelos sindicatos representantes dos empregados e pela entidade de classe dos empregadores . Na forma do que se exige no art. definiram-se regras para pagamento de PLR para todo o segmento.

No Caput da cláusula primeira do documento, vinculados à hipótese de ao lucro líquido do banco, e com limites percentuais sobre o resultados , para pagamento até 03.03.2008, valores de 80 % sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescidos de um valor mínimo fixo de R\$ 878,00 limitado ao máximo de R\$ 5.826,00.

No Parágrafo sexto da cláusula primeira, convencionaram-se que o banco que apresentar prejuízo, no exercício de 2007, (balanço de 31.12.2007) estará isenta da Participação de Lucros ou resultado.

Às fls. 373, nos mesmos moldes da CCT de 2007, consta a Convenção Coletiva de Trabalho sobre a Participação dos Empregados nos Lucros o PLR dos bancos em geral, assinada em 03/11/2008 para o resultado de 2008 :

“CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2007 em efetivo exercício em 31.12.2008, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2009, de 90% (noventa por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas mensais de natureza salarial, reajustadas em setembro/2008, acrescido do valor fixo de R\$ 966,00 (novecentos 26 e sessenta e seis reais), limitado ao valor de R\$ 6.301,00 (seis mil, trezentos e um reais).”

Na mesma linha, as fls 437 , registram-se as regras para o ano de 2009.

Aduz que às fls.1.491/1.492, em grau de recurso, a empresa traz argumentos que reputo corretos na medida em que a lei exige estabelecer e fazer constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas. Destaco que as regras têm de ser claras para os pactuantes e não necessariamente para terceiros. Os mecanismos de aferição a que se refere o legislador objetivam permitir pleno entendimento das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Desse modo é pertinente a conclusão a que chegou a recorrente na final dos argumentos postos ao concluir que “ inexistente qualquer obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos realizados a título de PLR . (...) (fls . 1492, parte final).

De fato o descrito na parte final do § 1º, II, art. 2º, abre o leque para que se estabeleça **qualquer critério**, entretanto, há que se

ter presente, desde que não se desconfigure a natureza jurídica do benefício.:

*“§ 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:”*

*No que se impõe estabelecer regras , os **Acordos/Convenções Coletivas prevêm uma “garantia de participação mínima”, que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado.***

*Entretanto o **PLR não ficou reduzido** a isto. No item 2.4.24 do Relatório Fiscal a autoridade autuante descreve em minúcias toda a história do PLR implementado na empresa desde 1997.*

Inclusive as regras contendo Conceito de Desempenho, Padrões não Cumpridos, Padrões Cumpridos, Padrões Excedentes e Padrões Outsanding. No mesmo sobredito item consta registro de que como foram implementados o PLR para o período atuado:

2.4.24.O plano de participação nos Lucros ou Resultados, recebeu ao longo dos anos aditamentos e re-ratificações, adiante descritos:

(...)

Em 01 de dezembro de 2007, foi assinado pelo Banco e Comissão de Funcionários o Aditamento e Re-Ratificação do plano de Participação nos Lucros ou Resultados da Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

*Resolvem, através deste instrumento, **manter a participação do biénio 2008 e 2009 nos mesmos moldes da participação do ano de 2007, observando o seguinte:***

1. O Item VIII Disposições de Caráter Geral passa a ter a seguinte redação:

Não havendo por parte do funcionário do Banco oposição no prazo de seis meses anteriores ao término o mandato da Comissão, a Comissão eleita para o exercício de cinco anos de mandato terá seu mandato prorrogado automaticamente por mais cinco anos após o término do primeiro mandato, e assim sucessivamente, sendo substituído o membro titular por seu suplente em caso de necessidade.

2. Ficam ratificadas as demais cláusulas não alteradas por este instrumento “

No Relatório Fiscal a autoridade autuante revela seu entendimento sobre direitos substantivos :

*“Os direitos substantivos mencionados no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00, referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no instrumento de negociação, **quanto irão receber se as metas acordadas forem cumpridas.***

*Já as regras adjetivas desse mesmo dispositivo dizem respeito à **forma para a obtenção dos direitos substantivos**, aos mecanismos de aferição para demonstrar o desempenho do empregado em relação às metas acordadas, à periodicidade da distribuição, ao período de vigência e prazos para revisão do acordo.*

*Tanto em relação ao direito substantivo quanto em relação às regras adjetivas a lei requer clareza e objetividade de modo **a impedir que critérios ou condições subjetivos dificultem a participação dos trabalhadores** nos Lucros ou Resultados.”*

*Vê-se que comete equívoco a autoridade autuante tendo em vista que ao se referir aos direitos substantivos o legislador quis falar **do conjunto de normas que regulam os fatos jurídicos e não da possibilidade de saber quanto o empregador irá ganhar. Este ruído formou convicção de autuar e que tal como vozes dissonantes neste egrégio Conselho entendem que para a aquisição do benefício, o acordo prévio tenha que DEFINIR o que o trabalhador precisa praticar para receber o benefício estabelecendo-se metas, resultados, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa mediante fixação de regras.***

De fato a lei define que se estabeleçam regras claras e objetivas. Se os pactuantes, empregados e empregadores, assim as entenderam mediante acordo, penso que descabe tutela. O que ficar pactuado desde que legal, por mais esdrúxulo que pareça para terceiros, terá de ser respeitado.

Tratam-se de acordos reiterados (2007, 2008 e 2009), houve a legítima participação dos partícipes legalmente habilitados, não restando, portanto, espaço para insurgência da fiscalização quanto ao teor das regras e metas negociadas no contrato de PLR.

Da análise de tais ponderações considero que as regras eram suficientes ao cumprimento do dispositivo legal, pois relacionavam-se a lucratividade.

V – PAGAMENTO DE PLR A DIRETORES NÃO EMPREGADOS

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, RPS, no art. 201, § 5º, dispõe que somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.

Para melhor compreender a questão, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente **reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho**, explanada na parte inicial deste voto, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de: (...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas “g” a “i” do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

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

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

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

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

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

Registro aqui que deixo de aplicar a Lei 10.101/2000, não por entender que ela não se aplica a diretores não empregados, pois a redação da lei se refere a trabalhadores, independentemente de seu vínculo de emprego.

Contudo a Lei das S.A.s, é sem dúvida a norma mais específica a ser aplicada, portanto, enquadrada no conceito de “lei específica” **apta a regular o pagamento de PLR a administradores**, pois, estando tal rubrica desvinculada da remuneração e excluída do conceito legal de salário de contribuição, não se relaciona com rendimentos advindos do trabalho.

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

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

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

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

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

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

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento, devendo ser reformado o acórdão recorrido, com objetivo e cancelar o auto de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR objeto do lançamento.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

O acórdão recorrido entendeu que os valores recebidos a título de “prêmio por tempo de serviço/casa”, tem características de ganho eventual, não habitual, pago apenas uma vez, sem vínculo pela realização de um trabalho, produção ou meta, assim, afastou a incidência tributária.

Adoto as razões do acórdão recorrido para dirimir a questão, uma vez que observo que esta não merece reparos.

No Relatório Fiscal a autoridade autuante registrou que foram verificadas divergências entre os valores das folhas de pagamento e os da GFIP, na competência de 12/09. Pelo exposto, sou de conferir razão ao contribuinte postos que além de o pagamento numa única competência não caracterizar habitualidade, na exegese do caput, do art. 28, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Prêmio pago uma única vez por ter sido alcançado um certo tempo de casa não é retribuição por produtividade ou atingimento de meta como assevera a instância a quo:

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante o bem fundamentado voto da i. Relatora, dele divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Tem-se recursos especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional, cujas matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais são as seguintes:

a) Recurso Especial do Contribuinte:

- PLR paga a segurados empregados; e
- PLR paga a ex-diretores;

b) Recurso Especial da Fazenda Nacional:

- Prêmio por tempo de serviço. Incidência de contribuição previdenciária.

Recurso Especial do Contribuinte

PLR PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 47/83), no período objeto da autuação o Sujeito Passivo remunerou segurados a seu serviço por meio de PLR, com base tanto em Convenção Coletiva de Trabalho quanto em Plano Próprio.

Assevera a autoridade autuante que as Convenções Coletivas de Trabalho “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 semestral ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, em virtude disso, o benefício estaria em desacordo com o **caput** do art. 3º da Lei 10.101/2000, que estabelece que PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado.

Com relação ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados estabelecido pela empresa (Plano Próprio), a Fiscalização concluiu que embora tenha havido o estabelecimento do programa de metas e resultados a serem cumpridos pelos empregados, de maneira a justificar o pagamento do benefício, não foi feito o devido acompanhamento do programa, como também a avaliação do desempenho dos empregados para a obtenção dos resultados alcançados.

A exemplo da decisão de primeira instância administrativa, o acórdão recorrido manteve o lançamento pelas seguintes razões:

a) com relação à PLR paga com base nas Convenções Coletivas de Trabalho, o instrumento prevê a garantia de participação mínima (pagamento de quantia certa a ser recebida pelos empregados), independentemente de qualquer meta ou resultado; e

b) quanto ao Plano Próprio, a empresa não possui os documentos que poderiam ter servido de base para a realização das avaliações de desempenho e declara também não dispor dos resultados das avaliações promovidas no período fiscalizado.

Em sede de Recurso Especial, a Recorrente alega que *a maior parte da PLR paga no período de 2009 foi feita com base nas Convenções Coletivas de Trabalho dos Bancários, nos exatos termos da Lei 10.101/00, sendo raros os casos de pagamentos além da previsão normativa, ou seja, com base do Plano Próprio da empresa*. Infere ainda que:

Apesar disso, o r. acórdão recorrido descaracterizou a natureza indenizatória da PLR, ao argumento de que a exação distribuída pelo Recorrente não cumpria a imposição legal do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Além disso, entendeu o voto condutor do

acórdão recorrido que as regras previstas nas CCT's dos Bancários não seriam claras e objetivas quanto aos direitos substantivos relativos à PLR e quanto às regras adjetivas para fruição da referida PLR.

Sobre a alegação de não cumprimento dos termos da Lei nº 10.101/2000, sobretudo no tocante à ausência de previsão de regras claras e específicas para distribuição da PLR paga com base na Convenção Coletiva de Trabalho, bem como a ausência de comprovação da apuração da avaliação de desempenho ou cumprimento de metas pelos trabalhadores para distribuição da PLR prevista no Plano Próprio, afirma que o rol do § 1º do art. 2º da Lei é exemplificativo e que inexistente qualquer obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar o pagamento do benefício. Segundo entende o Contribuinte, há obrigatoriedade apenas de que estejam previstas regras, de modo a minimizar dúvidas que impeçam ou dificultem o cumprimento do acordo e que o objetivo do dispositivo legal é tão-somente assegurar o direito à divisão de lucros, evitando-se que o trabalhador tenha seu direito mitigado em razão de cláusulas dúbias e de difícil interpretação.

No termos o da peça recursal, as partes têm liberdade para definir o plano que melhor se adequa à sua realidade, desde que mantida a compatibilidade com a natureza e os objetivos da PLR e que o benefício foi pago em razão do auferimento de lucro líquido no período.

Pois bem. As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o art. 22 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo das contribuições das empresas para o Regime Geral de Previdência Social como sendo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados a seu serviço, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. No mesmo sentido, no que se refere às contribuições dos segurados, o art. 28 da mesma lei define como hipótese de incidência tributária (salário-de-contribuição) a remuneração auferida em uma ou mais empresas com o intuito de retribuir o trabalho, a qualquer título e independentemente da forma de pagamento.

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, o designio dessa verba é premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida na base de cálculo do tributo. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição da base cálculo das contribuições previdenciárias está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi

exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

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

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

A decisão da Suprema Corte corrobora a cognição de que os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repise-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos na lei regulamentadora do benefício.

A Lei nº 10.101/2000, é a norma que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e define os requisitos para que os valores pagos a esse título passam ser excluídos da base de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos:

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante sindicado 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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 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.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

À luz das disposições legais encimadas, na redação contemporânea aos fatos geradores, os instrumentos decorrentes da negociação coletiva hão de conter:

- regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos trabalhadores;
- mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;
- periodicidade da distribuição;
- período de vigência; e

- prazos para revisão do acordo.

Os incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, trazem ainda, em caráter exemplificativo, alguns parâmetros que poderão ser adotados em decorrência do processo de negociação com vistas à instituição da PLR, são eles:

- a estipulação de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e
- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A Lei não define de forma detalhada quais são os critérios a serem definidos na instituição de programas de PLR, cabendo aos sindicatos ou às comissões envolvidas no processo de negociação, estabelecer tais critérios. Resta claro, portanto, que o intuito da norma é obstar que critérios ou condições subjetivos impeçam a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. A objetividade e clareza exigidas pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, representam uma forma de garantir que não haja dúvidas que possam impossibilitar ou mesmo dificultar o cumprimento do que venha a ser acordado.

Os direitos substantivos referem-se a normas estabelecidas para definição da PLR, já as regras adjetivas têm relação com os procedimentos necessários à obtenção do benefício. Todavia, tanto quando o direito substantivo for baseado em resultados quanto em lucro há necessidade de estabelecimento de metas, além de mecanismos de aferição de seu cumprimento, sob pena de desvirtuamento do instituto, com o pagamento de salário sob o manto de participação nos lucros ou nos resultados.

Retomando-se o exame do caso concreto, importa fazer um reparo nos argumentos trazidos na peça recursal. Ao revés do que infere o Sujeito Passivo, não há no voto condutor da decisão recorrida qualquer consideração a respeito das regras previstas na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT. Conforme evidenciado no início deste voto, o Colegiado *a quo* decidiu por manter o lançamento em relação aos valores pagos a título de PLR com base na CCT porque dito instrumento garante o pagamento de um valor específico, independentemente de qualquer tipo de meta ou resultado.

De fato, do exame da Cláusula Primeira da CCT válida para 2009, reproduzida no Relatório Fiscal, não há como concluir de forma diversa. Confira-se:

CLAUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2007 em efetivo exercício em 31.12.2008, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2009, de 90% (noventa por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas mensais de natureza salarial, reajustadas em setembro/2008, acrescido do valor fixo de R\$ 966,00 (novecentos e sessenta e seis reais), limitado ao valor de R\$ 6.301,00 (seis mil, trezentos e um reais).

Ao estabelecer o pagamento de valores fixos mensais, a despeito de metas de desempenho ou exigência de resultados, o que se fez por meio de Convenção Coletiva de Trabalho foi criar uma complementação de salarial, não havendo que se fazer reparos no entendimento do Fisco segundo o qual:

2.4.28 *Os Acordos/Convenções Coletivas (firmados em texto único para a categoria com vigência em todo o território nacional) prevêm 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 semestral ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente do disposto no art. 3º, **caput**, da Lei 10.101/00, 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.*

No que respeita o Plano Próprio, dos documentos de fls. 160/189 constam os critérios estabelecidos para o pagamento da PLR. De modo a ilustrar a presente análise, impende reproduzir alguns trechos desses documento, destacados no Relatório Fiscal:

I - Critérios de Participação nos Lucros ou Resultados

“O Banco BMG S. A. distribuirá, por Exercício Fiscal, até 15 % do Lucro Líquido Contábil, conforme Balanço Anual auditado e publicado, dentro do disposto na Lei das S. A.s e condicionado ao programa de Avaliação e Acompanhamento de Desempenho, Anexo 01.

[...]

IV- Forma de distribuição

Condicionada ao desempenho da Empresa, conforme Tópico I anterior, e ao Desempenho dos profissionais, tomando por base o Programa de Avaliação e Acompanhamento de Desempenho do Banco BMG S. A., Anexo 1.

[...]

VIII - Disposições de Caráter Geral

[...]

04. O Conceito de Desempenho será o considerado após a avaliação individual do funcionário, efetuado por sua chefia imediata e verificação final da chefia mediata do setor de locação do funcionário, considerando-se as metas contidas nos Anexos deste instrumento e os critérios e itens de avaliação ali contidos,

[...]

Em 02 de dezembro de 2002, foi assinado pelo Banco e Comissão de Funcionários o Aditamento e Re-Ratificação do plano de Participação nos Lucros ou Resultados Medida Provisória 1539-31

Resolvem, através deste instrumento, Alterar a redação do “Modelo De Distribuição/Referencial Anual firmado em agosto de 1997.

As partes resolvem alterar o Modelo de distribuição e avaliação alterando a forma de avaliação de desempenho, que se fará a partir de janeiro de 2003, através do Sistema de Gestão de Performance (SGP) no item 6 “estratégia para administração de remuneração variável) que passa a

fazer parte deste instrumento substituindo o Anexo I anterior

A distribuição de participação será efetuada conforme as regras e parâmetros ali estabelecidos.

[...]

Aperceba-se que, relativamente ao Plano Próprio, o lançamento não foi motivado pela ausência de regras claras e objetivas, essas regras estavam devidamente consignadas no documento denominado “Programa de Participação nos Lucros e Resultados” e respectivas alterações. Ocorre que a própria recorrente, mediante solicitação da autoridade autuante, declarou expressamente que não dispunha de registros relacionados às avaliações de desempenho dos beneficiários da PLR ou mesmo dos resultados dessas avaliações. Além do que, não foram apresentadas as atas de reuniões da comissão de empregados, ou seja, inexistem evidências da participação dos empregados na definição dos contornos do Plano Próprio instituído pela empresa, o que contraria o **caput** do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, segundo o qual, “*A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados*”. A esse respeito, vejamos o que registra o Relatório Fiscal:

2.4.29 *Analizando ainda o contido na correspondência de 08/06/2012 (ANEXO IX) emitida pelo Banco BMG S/A, em atendimento ao TIF 008, conforme descrito no item 2.4.21, onde é declarado não possuir os documentos base para a realização das avaliações de desempenho, declarando também não possuir os resultados das avaliações promovidas nos períodos fiscalizados, conclui-se que os pagamentos realizados aos empregados e administradores, no período fiscalizado, a título de “PLR” estão em desacordo com a legislação que rege a matéria, especialmente, a Lei nº 10.101/00.*

2.4.30 *No mesmo documento emitido em 08/06/2012, (ANEXO IX), o Banco declarou não possuir exemplares das “atas de reuniões da comissão de empregados” constituída e registrada no sindicato da classe, evidenciando-se que a mesma não estava participando das negociações do plano de participação nos lucros e resultados - PLR ou mesmo que estava em funcionamento. (Grifou-se)*

Ao contrário do que aduz o Contribuinte, a Lei 10.101/2000 não impõe apenas a previsão de regras nos instrumentos destinados a instituir a PLR, faz-se necessário que essas regras sejam efetivamente aplicadas para a determinação do benefício. No mesmo sentido, conquanto as partes tenham liberdade para definir o plano que melhor se adeque à sua realidade, uma vez não restando comprovada a ocorrência de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida pelas partes e integrada por um representante sindicado da categoria, resta evidenciado o descumprimento de mais um preceito estabelecido em lei e, por conseguinte, deve incidir a contribuição sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, tendo em vista que a norma isentiva determina que não incidem contribuições sobre valores atribuídos aos trabalhadores sob essa forma, desde que pagos ou creditados “*de acordo com lei específica*”.

PLR PAGA AOS SEGURADOS EX-DIRETORES

Sobre esse tema, a Recorrente afirma que a exigência teve como único fundamento o de que os diretores e administradores, por se tratarem de contribuintes individuais, não estariam alcançados pela regra de não incidência das contribuições previdenciárias prevista no art. 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/91, não se lhes aplicando as

disposições da Lei 10.101/2000. Infere que a PLR não possui nítido caráter não remuneratório, tanto para efeitos trabalhistas como para fins previdenciários e que a Constituição Federal já previu a desvinculação de tal verba da remuneração.

Prossegue com a alegação de que a interpretação semântica e teleológica da Constituição e da Lei 10.101/2000 leva à conclusão que os referidos diplomas não diferenciam o trabalhador empregado do contribuinte individual e que o inciso XXXIV e parágrafo único, do art. 7º da CF/1988, referem-se especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos. Os pagamentos de PLR feitos a contribuintes individuais não empregados, defende, decorre do princípio da igualdade, motivo pelo qual o entendimento diverso implica violação ao próprio art. 150, II da Constituição.

Conforme visto no tópico anterior, os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados foram considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias em razão, em razão da inobservância do regramento estabelecido na Lei nº 10.101/2000, isso, de per si, mostra-se suficiente para a negativa de provimento do Recurso Especial do Contribuinte também nessa parte.

Além do que, de conformidade com o descrito acima, o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal 1988 remete à lei ordinária a definição do direito à participação nos lucros ou resultados.

De outra parte, o enquadramento de diretores não empregados na categoria de contribuintes individuais decorre da alínea “f” do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/1991:

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

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

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; (Grifou-se)

O inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que, em relação aos contribuintes individuais, a contribuição da empresa incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês. No mesmo sentido é o inciso III do art. 28 da mesma lei ao estabelecer a hipótese de incidência da contribuição do próprio contribuinte individual.

Mais adiante, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 define expressa e exaustivamente as rubricas que, em razão de isenção ou não incidência, não estão sujeitas às contribuições previdenciárias. Entretanto, a situação sob análise não se enquadra em qualquer das hipóteses relacionadas na Lei de Custeio Previdenciário.

De se esclarecer que no exame ora empreendido não se debate a possibilidade de enquadramento de contribuintes individuais nas hipóteses relacionadas nos dispositivos legais que tratam de isenções de contribuições sociais, mas da inaplicabilidade do disposto na alínea “t” do referido § 9º a essa espécie de segurado da Previdência Social, por absoluta falta de amparo em virtude de a Lei nº 10.101/2000 reportar-se tão-somente a trabalhadores com vínculo empregatício, isto é a segurados empregados.

E não poderia ser diferente, pois a lei previdenciária e a própria Lei nº 10.101/2000 foram editadas nos limites do texto constitucional. Não se olvide que o art. 7º da Constituição Federal reporta-se especificamente a trabalhadores que mantêm relação de emprego com empresa e isso fica muitíssimo claro logo no inciso primeiro do mencionado artigo que assegura a trabalhadores urbanos e rurais “relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa”.

Ademais, quando quis estender os direitos sociais relacionados no art. 7º a outra categoria de trabalhadores, que não aqueles vinculados à empresa por meio de contrato formal de trabalho, o legislador constitucional o fez expressamente, conforme se verifica do inciso XXXIV e parágrafo único desse artigo, *in verbis*:

Art. 7º [...]

[...]

XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso

[...]

Parágrafo único. São assegurados à categoria dos trabalhadores domésticos os direitos previstos nos incisos IV, VI, VII, VIII, X, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXI, XXII, XXIV, XXVI, XXX, XXXI e XXXIII e, atendidas as condições estabelecidas em lei e observada a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes da relação de trabalho e suas peculiaridades, os previstos nos incisos I, II, III, IX, XII, XXV e XXVIII, bem como a sua integração à previdência social.

De se notar que o dispositivo que relaciona os direitos sociais dos trabalhadores não faz qualquer referência a contribuintes individuais. Além do que, se nos pautássemos pela lógica desenvolvida no Recurso Especial do Contribuinte, de que todos os direitos previstos no art. 7º da Constituição estariam direcionados também a contribuintes individuais, seria desnecessário segregar essa categoria de trabalhadores dos segurados empregados, o que, com a devida vênia, não é o caso.

Além do mais, não merece guarida a asserção de que o tratamento diferenciado conferido a empregados e contribuintes individuais, relativamente ao pagamento de PLR, representaria ofensa ao princípio da igualdade, pois, repise-se, tais categorias de trabalhadores tem características diversas e o tratamento diferenciado que lhes é dado decorre

da própria constituição e da Lei nº 10.101/2000, que faz referência a participação nos lucros ou resultados destinada a empregados. Confira-se:

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:

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

Resta claro, portanto, que a alínea “t” do § 9º da Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, referiu-se à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é destinada exclusivamente aos segurados empregados.

Por essa razão, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte também neste ponto.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda nacional versa sobre os valores fornecidos em pecúnia aos empregados a título de prêmio por tempo de serviço/antiguidade/casa, os quais, segundo discorre, está abarcada entre as hipóteses sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias.

Nos termos do acórdão recorrido, “*O prêmio por tempo de serviço, não habitual, pago apenas uma vez, sem vínculo pela realização de um trabalho, produção ou meta, não integra o salário de contribuição por sua natureza jurídica não ser salarial*”.

O Contribuinte, em sede de contrarrazões, afirma que a Lei nº 8.212/1991, ao determinar o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre o salário de contribuição utiliza-se de termo “remuneração”, mas não o define e nem poderia, por força do artigo 110 do CTN, que determina a observância pela legislação tributária dos conceitos oriundos de outros ramos do Direito, como é o caso do Direito do Trabalho.

Consoante consta das contrarrazões, deve-se recorrer ao ramo do Direito do Trabalho para se buscar o conceito de remuneração, sendo que o art. 457 CLT define que integram o salário as “gratificações ajustadas”, o que significa que as parcelas concedidas por mera liberalidade (ou seja, gratificações não ajustadas/não pactuadas) não assumem natureza salarial e que o prêmio concedido em razão de alguns funcionários completarem 20, 25, 30 anos ou mais na instituição possui caráter eventual, e decorre de ato de liberalidade do empregador, uma vez que não está previsto no contrato de trabalho. Aduz que a parcela relativa ao “Prêmio por Tempo de Casa” não compõe a remuneração salarial ou o salário de contribuição e, nessa condição, não deve sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, enquadrando-se na categoria de ganho eventual, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/1991.

Acrescenta o Sujeito Passivo que, em razão da própria natureza da parcela, qual seja, indenizar/reconhecer a fidelidade do empregado que permaneceu na empresa (e mereceu ali permanecer) por mais de 20 anos, os prêmios dependem, para a sua concretização, de circunstância aleatória, incerta e imprevisível, relativa à longa duração do contrato de trabalho (por período superior a 20 anos).

De início, é importante ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a qualquer título é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário. Assim, a legislação trabalhista não serve de amparo para elidir a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas a título de prêmio aos empregados do Sujeito Passivo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que estabelece as bases sobre as quais podem incidir as contribuições:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...] (Grifou-se)

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que dispõe:

Art. 201.

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da acepção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a acepção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que tanto o texto constitucional quanto a decisão do STF, com repercussão geral reconhecida pela Suprema corte, corroboram a autonomia do Direito Tributário e conduzem à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. Abaixo, trechos de citados artigos:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados

empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

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;

[...]

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;

[...]

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação as parcelas pagas sob a forma de prêmio, ainda que não previstas em contrato, acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Nesse ponto há de se concordar com as considerações trazidas no Acórdão Paradigma nº 9202-003.044 as quais, ao contrário do que imagina o Contribuinte, indicam que “somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao ‘salário in natura’, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os ‘ganhos habituais sob a forma de utilidades’”. A lei não faz menção a habitualidade quando se refere a pagamentos feitos em espécie, como é caso.

O Contribuinte apega-se ainda ao item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 para aduzir que o prêmio pago aos seus empregados está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. De acordo com o dispositivo:

Art. 28. [...]

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

[...]

e) as importâncias:

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

[...]

Não merece acolhida os argumentos trazidos em sede de contrarrazões. É que a eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento. Recorrendo-se mais uma vez ao acórdão paradigma colacionado pela Fazenda Nacional, tem-se que a eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito. Contudo, em se tratando de prêmio por tempo de serviço ou de casa, seu pagamento tem causa determinada. No caso, não se está diante de circunstância aleatória, imprevisível ou incerta como defende o Contribuinte, uma vez que o obreiro, ao permanecer na condição de empregado pelo período definido pela empresa tem a expectativa de receber o prêmio ora analisado.

Em razão disso, e uma vez que decorre da relação trabalho, há se reconhecer o caráter remuneratório do prêmio por tempo de serviço ou de casa e conseqüentemente, a incidência de contribuições previdenciárias sobre essa parcela.

Em virtude disso, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço dos Recursos Especiais e, no mérito, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho