



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

Processo nº 15504.725354/2011-28
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.705 – 2ª Turma
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CIA. DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas após ou no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, com base no atingimento de metas ou referidos resultados. Adicionalmente, para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, o que não se observou no caso sob análise.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e Patrícia da Silva, que lhe deram provimento integral e os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente convocado).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2301-003.256, proferido pela 1ª Turma / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 678.275,42, no período de 01/09 a 12/09, consolidado em 28/11/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados, motoristas e administradores (contribuintes individuais) a título de participação nos lucros (em desacordo com a lei), não declarados em GFIP, conforme Relatório Fiscal de fls. 11/31.

O Contribuinte apresentou a impugnação às fls 164/212.

A 8ª Turma da DRJ-BHE, às fls. 1808/1818, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 1823/1855, alegando, preliminarmente, ausência de crime contra a seguridade social, insurgindo-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria. Ainda em preliminar, insiste na exclusão das demais empresas do grupo Cedro do pólo passivo da obrigação tributária ora exigida, argumentando que, apesar de pertencerem ao mesmo grupo econômico, inexistia qualquer vínculo dessas empresas com os fatos geradores autuados, e cita jurisprudência nesse sentido para reforçar suas argumentações. No mérito, dentre outras alegações, assevera que o PLR pago pela empresa jamais poderia ser tributada por se tratar de parcela expressamente excluída da remuneração e paga em conformidade com a Lei 10.101/00, não possuindo caráter contraprestativo e nem mesmo se assemelhando a uma gratificação, para fins de contribuições destinadas a terceiros.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1858/1875, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO INDIRETA PARTICIPAÇÃO DOS
ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS CONTRIBUINTES
INDIVIDUAIS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida, incidente sobre a remuneração paga aos seus administradores não empregados.

GRUPO ECONÔMICO

Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.

Às fls. 1880/1914, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1. Aspecto temporal sobre a desnecessidade de acordo prévio à aferição dos lucros e/ou resultados.** Nos acórdãos paradigmas há expresse reconhecimento da irrelevância quanto ao momento da negociação e assinatura do acordo coletivo que dispõe sobre o PPLR, podendo este ser realizado antes ou depois da realização do lucro, bastando apenas que seja firmado o acordo coletivo antes do pagamento. No caso dos autos, o colegiado entendeu como observado o requisito quando o acordo precede ao exercício de apuração do lucro ou resultado. Entender diferente é conceder à legislação de regência interpretação teratológica, pois distorce a *mens legis* presente na legislação da Participação dos Lucros e Resultados, já que se infere da norma a anterioridade das regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, descritas em convenção ou acordo coletivo, formalizado previamente ao exercício de aferição do lucro e resultado, para, ulteriormente, imunizar-se o pagamento do benefício surgido pelo cumprimento dos dispositivos legais. **2. Critérios e condições dos incisos I e II do art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00 – índices de produtividade ou lucratividade e fixação de metas ou resultados.** A decisão recorrida considerou fundamental a estreita observância à legislação específica, no caso dos incisos I e II, § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00 para afastar a incidência tributária das verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados. Em oposição, os paradigmas preveem a liberalidade na fixação de critérios entre as partes interessadas. **3. Não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos administradores da empresa.** A decisão recorrida afastou a possibilidade de não integração da PLR paga aos administradores da empresa ao salário de contribuição, ao argumento de que tal pretensão não encontra amparo legal. Em contrapartida, os paradigmas declaram a existência de expressa previsão legal reguladora da participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados, legitimando a não integração de tais valores ao salário de contribuição.

Às fls. 2081/2089, a 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação às **três divergências indicadas**.

Às fls. 2091 e ss, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, requerendo a manutenção do julgado recorrido.

Após, vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 678.275,42, no período de 01/09 a 12/09, consolidado em 28/11/11, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados, motoristas e administradores (contribuintes individuais) a título de participação nos lucros (em desacordo com a lei), não declarados em GFIP, conforme Relatório Fiscal de fls. 11/31.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise as divergências sobre as seguintes matérias **1. Aspecto temporal sobre a desnecessidade de acordo prévio à aferição dos lucros e/ou resultados; 2. Critérios e condições dos incisos I e II do art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00 – índices de produtividade ou lucratividade e fixação de metas ou resultados; 3. Não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos administradores da empresa.**

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 expresso 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 duas destas formalidades, **a inexistência de pacto prévio anterior ao pagamento da PLR e ausência de mecanismos claros de aferição.**

a) Inexistência de Pacto Prévio

Neste Tribunal Administrativo existem várias correntes de pensamento a respeito do que seria a expressão ‘pacto prévio’ prevista em na Lei.

Recentes estudos demonstram que a jurisprudência desta Corte, observada de 2010 até 2016, já se dividiu em quatro posicionamentos distintos a respeito do momento da assinatura do acordo

- (i) necessidade de assinatura antes do início do exercício relativo ao cumprimento das metas;
- (ii) possibilidade de assinatura no exercício seguinte ao cumprimento das metas, em razão de a Lei n. 10.101/00 não trazer “limite temporal para a celebração dos acordos” e, consequentemente, pela impossibilidade de assinatura no exercício seguinte em razão de não haver incentivo à produtividade, com precedente da CSRF;
- (iii) possibilidade de assinatura até período em que possa vislumbrar um incentivo à produtividade, mas não necessariamente até o fim do período a que se refere; e
- (iv) possibilidade até antes do pagamento da PLR, havendo também precedente da CSRF nesse sentido.

Para a Fazenda Nacional vige o entendimento de que a data de assinatura do acordo – posterior ao início do período de apuração do PLR – retira da verba uma característica essencial à recompensa pelo esforço feito para alcance de metas.

Contudo, discordo frontalmente deste entendimento, por compreender que ele desconfigura a real intenção do poder Legislativo na adoção da PLR.

A relação globalizada entre os países, as trocas mercantis, a participação do Brasil nos mercados externos contribuiu para a adoção da PLR no Brasil, a fim de tornar o Brasil competitivo no mercado externo, bem como trazer um incentivo aos seus empregados e trabalhadores, a fim de que esta produtividade trouxesse lucro e participação para aqueles que se encontram na base da pirâmide, no plano da força de trabalho.

Exigir algo que a Lei não exigiu consiste em criar regras mais gravosas que aquelas que foram elaboradas pelo Congresso, fugindo assim do real objetivo da norma legal. Hoje não se fala mais no positivismo exacerbado, mas a norma ainda é a matriz, o ponto de partida de onde se retira o Direito.

Sendo assim, a meu ver a PLR **pode ser assinada até a data do efetivo pagamento realizado aos trabalhadores**, pois a Lei não impôs limite temporal para a celebração dos acordos, isso ocorre por que, é notório que um conjunto de fatores de ordem burocrática, são conjugados até a finalização destes acordos.

Pensar diferente significaria criar um requisito temporal não existente na lei, o qual não poderia ser imposto ao Contribuinte, quanto menos poderia ele ser penalizado com base numa regra não positivada.

No caso em tela o acordo foi celebrado em 29.04.2009 e os pagamentos cujas competências são objeto do lançamento correspondem a 01, 06 e 09 de 2009 para cada categoria de trabalhadores.

O Acordo Coletivo tinha validade para os anos de 2008 e 2009 o qual considero apto para obtenção da isenção requerida.

A reiteração dos acordos com mesma redação em anos seguidos perfectibiliza o conhecimento das partes ao termos do acordo - regras claras e objetivas, e modo que a data da assinatura não fere os objetivos legais da isenção.

b) Ausência de Mecanismos Claros de Aferição.

Quanto a alegação de que a falta de assinatura prévia corrompe a ideia de que o trabalhador deve ter conhecimento das regras que devem ser claras e objetivas, a respeito da PLR, não há qualquer razão de ser.

Observe-se, que para saber se há conhecimento das regras, se estas são claras e objetivas, basta que se observe as negociações entre a empresa e seus empregados, as quais

serão realizadas, ou por comissões paritárias, com participação de empregados e sindicato, ou ainda, por meio de convenções ou acordos coletivos, dentro das formalidades já conhecidas. Quando se chega a assinatura do acordo, este já foi de várias vezes debatido e negociado pelas partes, todos capazes, assim definidos pela Lei.

Mesmo que o acordo trate de normas de segurança e saúde do trabalhador, a proibição da Lei é que estes sejam mitigados, mas no caso em tela eles eram incentivados, não ferindo, portanto, a pretensa proteção legal.

Compulsando os autos observo que as regras eram claras, bem como, as formas com que as metas seriam consideradas alcançadas.

IV – 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 consequente tributação e independente da submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, **o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas**".

Por todo o exposto, 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou divergir quanto ao mérito do Recurso Especial da Contribuinte.

Inicialmente, de se reproduzir a base legal da exclusão do conceito de salário de contribuição da participação nos lucros ou resultados da empresa, contida no art. 28, §9º., caput e alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

§ 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**;(grifei)*

Condicionada, assim, a exclusão do conceito de salário de contribuição dos valores pagos a título de PLR à observância dos requisitos previstos em lei específica, mais especificamente, *in casu*, na Lei nº. 10.101, de 2000. Bem assim condicionada à obediência aos critérios da referida Lei a desvinculação dos valores pagos a título de PLR do conceito de remuneração, na forma do art. 7º., XI da CRFB, a seguir reproduzido:

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**;(grifei)*

De interesse, para o deslinde do presente litígio, os requisitos constantes daquele diploma legal em seu art. 2º., em especial o contido em seu § 1º., *expressis verbis*:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (grifei)

§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.

(...)

A propósito, inicialmente, de se ressaltar que não vislumbro como associar a característica de necessário rendimento de capital à Participação de Lucros e Resultados auferida, uma vez que tal tese implicaria, em meu entendimento, que se assumisse serem os empregados necessariamente participantes do capital social da empresa, qualidade reservada somente aos sócios do empreendimento. Ou seja, entendo que só se poderia fazer a construção de que há um necessário rendimento de capital (e não de trabalho) disponibilizado, para o caso de empregados que se revestissem da qualidade de acionistas ou quotistas da empresa e que, assim, houvessem subscrito e/ou integralizado capital no empreendimento, recebendo rendimentos decorrentes desta qualidade de sócios e não se confundindo, assim, com outros empregados, quando estes últimos, tal como no caso em questão, não sejam detentores de ações ou quotas.

Entendo, a propósito, que, neste caso (empregados ou trabalhadores não acionistas ou quotistas), o que os empregados estão, sim, a auferir, é uma remuneração decorrente de seu trabalho, ainda que de natureza variável, dependente de metas e regras vinculadas a critérios capazes de alterar o montante a ser recebido.

Ou seja, com a devida vênia aos que esposam entendimento contrário, em meu entendimento reserva-se o conceito de necessário rendimento de capital auferido àqueles que efetivamente contribuíram com este fator de produção (capital) para fins de realização do ciclo empresarial, normalmente em detrimento da contribuição com o fator trabalho (como no caso dos trabalhadores).

Feita tal digressão inicial, passam, assim, as matérias objeto de litígio a serem abordadas, na ordem em que apresentadas pela recorrente.

a) Quanto ao aspecto temporal do acordo, necessariamente prévio à aferição dos lucros e/ou resultados

Entendo, a propósito, que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo (art. 2º. da Lei nº 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, consequentemente, pela economia nacional como um todo, sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e consequente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento.

Mais especificamente quanto ao momento de celebração do Acordo Coletivo, em linha com o entendimento majoritário esposado por esta Turma, entendo só ser possível a consecução de tal binômio caso a formalização do instrumento de acordo se dê antes do período de aferição (exercício), de forma a que o empregado, com prévia ciência de metas e/ou regras claras e objetivas, devidamente formalizadas (visto não haver que se falar em obrigatoriedade legal de distribuição/pagamento sem um instrumento legal que a respalde formalmente), possa saber o esforço adicional a ser executado de forma a auferir rendimento financeiro adicional, conforme muito bem resumido no voto prolatado no âmbito do Acórdão 9202-005.704, pelo Conselheiro Relator, Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos e ao qual acedi integralmente, daí adotando o seguinte excerto do mesmo como razões de decidir, *verbis*:

(...)

Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento 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 (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o

trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.

(...)

Ainda, faço notar que a literalidade do texto legal também suporta integralmente o entendimento acima adotado, de necessidade, para fins de cumprimento aos requisitos legais, de formalização prévia do acordo empresa-trabalhadores contendo metas e regras claras vinculadas a um aumento de produtividade (futuro), uma vez que estabelece:

a) a sugestão de vinculação à índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

b) A condição de, quando da utilização de programas de metas, resultados e prazos, estes serem pactuados previamente;

c) A necessidade de arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical dos trabalhadores e

d) A necessidade de previsão, no instrumento de acordo, de mecanismos de aferição aplicáveis e seu período de vigência (o que levaria a uma necessária aceitação de uma incomum vigência retroativa e aferição aplicável a competências passadas, caso se adotasse a tese de possibilidade de formalização após o início do período de aferição).

Entendo que a previsão de tais elementos em conjunto, consoante o referido art. 2º. *caput*, §§1º. e §§2º. respalda a interpretação aqui adotada de forma integral, em detrimento da tese alternativa de inexistência de vedação legal expressa à formalização após o início do período de aferição (exercício), para fins de manutenção da não incidência.

Muito feliz, ainda a propósito, o excerto trazido à baila pelo recorrido, que, por resumir o entendimento deste Conselheiro em sua íntegra, é novamente aqui adotado como razão de decidir adicional, *verbis*:

"(...)

Porém, entendo que, para fazer-se cumprir o estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000, que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas, com a

participação dos empregados e do sindicato, antes do início do exercício findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados.

Nesse sentido que o Conselho de Contribuintes vem se manifestando, conforme julgamento do recurso 161054, cujo trecho do voto da relatora Ana Maria Bandeira, transcrevo abaixo

“Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.

Ainda que a recorrente alegue que a as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

(...)

Assevere-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

(...)"

Assim, ao não estabelecer previamente, em negociação conjunta com sindicato e empregados, as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção prevista na Lei 8.212/91."

Destarte, aplicando-se tal entendimento ao caso sob análise, verifico que, na forma relatada, no presente caso, os acordos de PLR aqui objeto de tributação foram todos

formalizados durante ou após o período de aferição a que se referem (Vide documentos de e-fls. 109 a 123).

Assim, uma vez formalizados somente durante ou ao final do exercício (período de aferição) os instrumentos de acordo, entendo como violados os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº. 10.101, de 2000, não havendo, assim, que se falar em possibilidade de exclusão da incidência das contribuições previdenciárias para os valores assim distribuídos a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Destarte, quanto ao aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101, de 2000, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

b) Quanto aos critérios e condições dos incisos I e II do art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00 – índices de produtividade ou lucratividade e fixação de metas ou resultados:

Já quanto à previsão no instrumento de acordo de metas e resultados, em linha com a interpretação já aqui estabelecida de necessidade de aumento de resultados/produtividade e concomitante garantia de participação do trabalhador visada pela norma e pelo dispositivo sob análise (Lei nº. 10.101, de 2000, em especial em seu art. 2º, §1º), acedo também ao posicionamento do Acórdão recorrido, quanto à impossibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que:

"(...)

De fato, verifica-se que no acordo que embasou o pagamento da PLR não foram traçadas metas a serem atingidas, ou resultados a serem perseguidos, tendo sido estipulado um valor fixo de R\$ 1.600.000,00, a ser dividido entre os colaboradores elegíveis.(grifei)

Para serem elegíveis e fazerem jus ao recebimento do PLR, o empregado teria que observar quatro critérios estabelecidos no acordo, quais sejam, que tenha trabalhado por, no mínimo, 4 meses consecutivos no ano, tenha feito os exames médicos periódicos definidos no PCMSO e tenha efetuado a substituição anual programada do Protetor Auricular, além de não ter recebido advertência escrita, suspensão ou dispensa agravada por esse motivo Ou seja, a PLR paga pela recorrente não traçou metas com o objetivo de incentivar a produtividade do empregado, mas apenas demonstra a intenção da empresa de premiar aqueles colaboradores que cumprissem certos critérios, critérios esses que não guardam qualquer relação com o aumento do lucro ou obtenção de resultado da empresa.

Mesmo porque, o acordo não traçou resultados a serem alcançados.

A recorrente se defende alegando que decidiu, em negociação com os trabalhadores, de não utilizar os critérios exemplificados na Lei em questão, mas fez a opção por um critério educativo, tencionando ratificar que seus empregados cumprissem com rigor e cuidado todas as exigências ligadas a importantes áreas

afetas ao seu bem estar profissional, a da medicina e segurança do trabalho.

Entretanto, intimada a apresentar controles a fim de demonstrar que os empregados cumpriram os critérios de elegibilidade definidos na cláusula 2a, do acordo firmado com os sindicatos, a recorrente respondeu que “.....foram, no momento final, relevados os critérios 2 e 3. Desta forma, não há documentos que demonstrem tal apuração”.

Ou seja, a PLR foi paga independentemente de terem sido observados os critérios constante do acordo, o que demonstra que não houve assim uma preocupação da empresa em controlar o cumprimento do “critério educativo” ou com o “bem estar profissional” de seus colaboradores.

Assim, não procede a afirmação da recorrente de que “os critérios foram efetivamente cumpridos e surtiram o efeito desejado”, já que restou demonstrado que a autuada não tinha controle sobre o cumprimento dos critérios, tendo sido, inclusive, relevados, para fins de pagamento do PLR, os critérios relacionados com os exames médicos definidos no PCMSO e com as trocas de EPI.

Portanto, ao contrário do que afirma a recorrente, não foram atingidos os objetivos do pagamento da verba em questão.

(...)”

O mesmo se aplica no que diz respeito à PLR paga aos motoristas, também objeto de tributação, *verbis*:

No caso dos motoristas da recorrente, a Convenção Coletiva de trabalho do exercício 2008-2009 estipulou, em sua cláusula IV que “As empresas pagarão a título de PPR- Participação nos Resultado na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus colaboradores existentes no mês de maio de 2008, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais em duas parcelas iguais de 100,00 (cem reais) cada uma nas seguintes datas e condições:

Ou seja, a PPLR dos motoristas da empresa, referente ao exercício de 2008-2009, não atende ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelece metas a serem cumpridas, tendo sido estipulada uma quantia fixa determinada, independente do alcance de índices de produtividade ou qualquer outro resultado. (grifei)

Os critérios estabelecidos para pagamento do PPLR é que o empregado não tenha mais que cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento, nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela.

Observa-se, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo não estabelece metas ou critérios de aferição. Portanto, o programa de PLR dos motoristas da empresa não estabelece regras claras

e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

A recorrente alega que a decisão recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Ora, mas se o pagamento de PLR não precisa está atrelado à obtenção de lucro ou resultado, como entende a autuada, então não é Participação nos Lucros ou Resultados, e sim pagamento de prêmio assiduidade ou prêmio por atingir uma meta que não diz respeito ao lucro ou resultado.

Então, a empresa não deveria ter feito o pagamento na rubrica “PLR”, mas, sim, na rubrica “prêmio assiduidade”.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: "A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos". (In “Teoria Jurídica do Salário”, Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, o prêmio pago pela autuada por intermédio da verba intitulada PLR que, conforme ela mesma afirma em sua peça recursal, está condicionado à assiduidade do empregado na empresa, é remuneração.

Esse também é o entendimento do TST:

“Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresse” TST pleno ERR 1943/82 DJU 06/12/85 pág. 22644” .

Dessa forma, os valores referentes ao PLR pago pela recorrente aos motoristas integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91.

(...)

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte também quanto a esta segunda matéria recorrida.

c) Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos administradores não empregados:

Quanto ao tema, trata-se de matéria recentemente enfrentada por este Colegiado no âmbito do Acórdão 9.202-004.490, de 29/09/2016, no qual acompanhei o brilhante voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que conclui pela plena incidência das contribuições previdenciárias na hipótese aqui sob análise, dada a inaplicabilidade da Lei nº. 10.101, de 2000 aos diretores não empregados, afastando-se, ainda, a tese de aplicabilidade da Lei nº. 6.404, de 1976, na forma dos seguintes fundamentos, que adoto como razões de decidir, *expressis verbis*:

"(...)

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

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

(...)

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

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

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. 239241).

Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, 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.

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

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

(...)

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

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exhaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Vale destacar que, entendo que o art. 28, §9º descreve as parcelas que não compõem o conceito de salário de contribuição de forma genérica, não afastando os pagamentos feitos aos demais segurados, por exemplo Contribuintes individuais, da possibilidade de terem valores recebidos dos contratantes também excluídos do conceito de salário de contribuição, como analisaremos adiante.

Resta claro ao analisar os art. 28, §9º, que a legislação previdenciária, alinhando-se ao preceito constitucional, identifica verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória, assistencial, ou mesmo por expressa previsão legal seguindo os parâmetros descritos no dispositivo. Quanto à participação nos lucros, encontrase expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

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

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

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

Em relação a esse dispositivo e aos termos do art. 7º, XI, inicialmente, ocorreu 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, e veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação **entre a empresa e seus empregados**, mediante um

dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifo nosso)

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

Nessa primeira análise é possível concluir que a lei 10.101/2000, conversão das citadas MPs, trouxe ao mundo jurídico a regulamentação de um anseio constitucional, qual seja, a definição da forma como o PLR estaria desvinculado da remuneração. Esse raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7º, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

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

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

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

a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

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

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

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6404/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

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

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei nº 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, qualquer argumento de que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Essa constatação é cristalina na medida que os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali

elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

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

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, 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 de dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543B 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 CARF², aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF RICARF):

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

Entendo que o citado RE 569441/RS esclarece a inaplicabilidade da lei 6.404/76, seja como recepcionada para regulamentação do art. 7º, XI da CF/88 aos contribuintes individuais, seja dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 29, §9º da lei 8212/91. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ:

“(…) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.

(...)” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", 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 e que EXPRESSAMENTE, descreve: "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 (...)"

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

Lei 6.404/1976:

Art. 152. A assembleia 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, 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 nos leva a clara conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Essa argumentação deixa claro a impossibilidade de acatar a interpretação dada pela ilustre conselheira relatora, seja porque os valores recebidos enquanto "diretores não empregados" não remunerou o capital investido, seja porque, a autorização da referida lei, acerca da possibilidade de distribuir lucros aos administradores nunca isentou tais valores da incidência de contribuições previdenciárias, ao contrário do que expressamente prevê a lei 10.101/2000, aplicável a categoria de empregados em consonância com o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/90.

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.

(...)

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 administradores contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: (1) o art. 7º, XI, da CF não é auto aplicável; (2) a previsão do art. 7º, XI, da CF, refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores empregados; (3) a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; (4) pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula dispositivo constitucional do art. 7º, XI da CF/88, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/91. (5) porque o valor da PLR dada aos Administradores/Diretores não empregados, mesmo que fundada na lei 6404/76 não remunera o capital investido; seja por fim, (6) não existir previsão expressa na lei 6404/76, de que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Assim, a partir da farta fundamentação supra, concluo pela incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas a título de PLR pagas a diretores não empregados, e voto por negar provimento ao Recurso Especial de iniciativa do contribuinte também quanto a esta matéria.

Processo nº 15504.725354/2011-28
Acórdão n.º **9202-005.705**

CSRF-T2
Fl. 2.120

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior