



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

Processo n° 16327.001054/2009-96
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.609 – 2ª Turma
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria CSP - PLR PAGO A EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
Recorrente SOMPO SAUDE SEGUROS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2006

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

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

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

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

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

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

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, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, 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 e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.095.593-5), totalizando R\$ 479.773,49 e consolidado em 05/10/2009, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, referentes à quota patronal, adicional à quota patronal, e, ainda, referente à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT ou RAT, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados. Ademais, inclui as contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal e adicional à quota patronal (instituições financeiras), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, administradores, referentes às competências 03 e 04/2004; 03 e 04/2005, e 03 e 04/2006.

Ainda do Relatório Fiscal, extrai-se que o débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos lucros pagas ou creditadas aos empregados, e não recolhidas e, ainda, as remunerações a título de Participação Estatutária, pagas ou creditadas a Administrador, apuradas em Folha de Pagamento em meio magnético e conforme planilha fornecida pela empresa.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 16/04/2013, foi negado provimento ao

Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.439, (efls. 274/285) com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento e Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos segurados empregados, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento de PLR a diretor estatutário, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em não conhecer da questão sobre a multa; nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em conhecer de ofício sobre essa questão. Redator: Mauro José Silva”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/03/2004, 28/02/2006

PLANO DE LUCROS E RESULTADOS

Trata-se de direito dos trabalhadores de acordo com a Carta Maior, Artigo 7, IX, de eficácia contida.

A legislação que dirime a matéria não deixa dúvida quanto a necessidade de haver regras claras e objetivas.

No presente caso faltou objetividade das regras implantadas pelas PLR's e clareza ao determinar a proporcionalidade sob o salário do empregado que não fomenta a lucratividade.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE LEI REGULAMENTADORA. IMPOSSIBILIDADE DO GOZO DA IMUNIDADE.

A norma constitucional do art. 7º, inciso XI possui eficácia limitada. Na ausência de lei regulamentadora quanto ao pagamento de participação nos lucros e resultados dos administradores, a imunidade nela prevista não pode produzir efeitos para tais interessados.

O processo foi encaminhado para ciência do sujeito passivo, em 30/10/2014, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. O sujeito passivo interpôs, em 11/11/2014, Recurso Especial (efls. 290/319).

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao pagamento de verbas referentes à participação nos lucros e resultados pagas a empregados e a administradores.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 28/02/2017 (efls. 351/356), levando-se em consideração como paradigmas os Acórdãos nº 2403-002.387 e nº 2402-002.883.

Argumenta O RECORRENTE:

- Pelo reconhecimento do entendimento de que as verbas pagas a título de PLR não devem sofrer incidência de Contribuições Previdenciárias, incluindo-se as PLR na forma de participação estatutária, citando a Lei nº 10.101/2000.
- Informa também que todos os acordos coletivos firmados possuem critérios, metas e metodologias aderentes a Lei nº 10.101/2000.
- Assevera ainda, que a legislação vigente assegura o benefício de pagamento da PLR administradores, uma vez que estão enquadrados como trabalhadores enquanto gênero, não devendo haver distinção entre as diversas espécies de trabalhadores.
- Em suas alegações finais, o sujeito passivo requer que seu Recurso Especial seja provido, no sentido de declarar a insubsistência dos lançamentos de Contribuições Previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR aos seus empregados e diretores não-empregados, inclusive das multas lançadas anteriormente.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão nº **2301-003.439**, do Recurso Especial do sujeito passivo e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo em 08/03/2017 e apresentou, em 09/03/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 358/376).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional:

- Inicialmente, alerta que um dos paradigmas utilizados pela recorrente estaria reformado (Acórdão nº 2403-002.387), requerendo o seu não conhecimento.
- Na seqüência, a representante da Fazenda Nacional argumenta pela caracterização dos diretores, não-empregados, como estatutários, uma vez que não haveria relação de emprego entre eles e a recorrente.
- Assevera ainda que o vínculo dos atos de gestão daqueles diretores, não-empregados, com a recorrente é via Conselho de Administração ou Assembléia Geral, não podendo, assim, se confundir com uma relação de trabalho.
- Nessa linha, defende que a relação entre os diretores, não-empregados, e a recorrente estaria regida pela Lei nº 6.404/76 e no próprio estatuto social, não havendo caracterização de subordinação jurídica entre ambos.
- Encerra requerendo a negativa de seguimento do Recurso Especial do sujeito passivo, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 351/356. Tendo havido questionamento acerca do conhecimento, passo a apreciar o mérito da questão.

Do Conhecimento

Participação nos lucros e resultados a empregados

No acórdão recorrido foi mantido o lançamento no que tange às contribuições incidentes sobre a PLR paga aos segurados empregados.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls 83/98) considerou-se que inexistiam regras claras e objetivas, conforme se depreende do trecho abaixo colacionado:

*16. No caso em tela, observa-se que os Acordos de Participação Dos Trabalhadores Nos Lucros da Empresa , assinados em janeiro de 2004 (valores pagos em 2004), fevereiro de 2005 (valores pagos em 2005) e janeiro de 2006 (valores pagos em 2006), não se coadunam com as exigências legais, uma vez que não restam identificadas as citadas regras claras e objetivas com expressos critérios e condições, ou seja, **não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício**, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.*

17. Segue, como exemplo, o conteúdo do Acordo de Participação Dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa de 2004 referente a apuração do ano de 2003 e pago em março de 2004. Texto semelhante é encontrado nos Acordos de 2005 e 2006. Em anexo cópias.

"Primeiro

Este acordo regula a participação dos trabalhadores nos lucros da Marítima Saúde Seguros S/A, conforme convencionado entre as partes;

Segundo

O critério a ser utilizado para a referida participação é com base no lucro líquido apurado em 31.12.2003;

Terceiro

Fica convencionado o percentual de 6% (seis) por cento sobre o Lucro Líquido como montante a ser distribuído aos trabalhadores a título de participação nos Lucros;

Quarto

O montante resultante dos 6% do Lucro Líquido será distribuído aos trabalhadores, descontando a importância paga na remuneração de Janeiro/2004 por determinação da Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização para 2004 (cláusula 2ª/Parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º);

Parágrafo Primeiro: O eventual saldo de Lucro que restar depois de descontado o pagamento referente ao pagamento relativo a cláusula 2ª da convenção de Trabalho para 2004, será distribuído entre os funcionários que estiverem trabalhando na data de distribuição que será, se houver saldo de lucros remanescentes, distribuído até 30/04/2004, aplicando-se a participação percentual do salário de cada funcionário da totalidade da folha de pagamento da empresa sobre este montante;

18. Observa-se que não foram estabelecidos critérios e condições. Tampouco definidas regras. Foram estipulados somente o valor, o prazo de pagamento e a forma de cálculo individual utilizando-se como critério apenas a proporcionalidade. Assim, não há como instrumento decorrente desta negociação a definição de regras objetivas, de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

19. Dessa forma, é pertinente indagar-se como o critério estabelecido pela empresa, centrado no salário do funcionário, poderá servir como incentivo à produtividade? A existência de regras objetivas é de relevante importância para a caracterização deste instituto, pois o empregado deve ser avaliado em função do potencial que representa para sua empresa, sendo incentivado de forma equivalente. O pagamento em tela independeu da obtenção de quaisquer resultados, afastando-se do objetivo da lei, qual seja: o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a participação nos lucros não integre o salário-de-contribuição. (g.n.)

O lançamento foi mantido pelo colegiado *a quo* com base na seguinte argumentação:

ii) QUE AS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCRO E RESULTADOS É NORMA CONSTITUCIONAL DE EFICÁCIA CONTIDA ART.

7º XI, CF/88 Alega a Recorrente que de acordo com a regra do Artigo 7º XI, CF/88, concluiu-se que a participação nos lucros é desvinculada do salário. Com razão.

Junta vasta e rica jurisprudência sobre o assunto, demonstrando tal questão.

Ora, o Recorrente alinhavou seu recurso limitando a matéria tão somente a discussão do direito do trabalhador em poder participar nos lucros e resultados das empresas que lhes empresta o labor. E, isto não se insurge porque a Carta Maior de fato estabelece desta forma.

Ademais, não é por conta disto que houve a autuação. Ao contrário, deixou cristalino a Fiscalização que a Recorrente deixou de acudir as observâncias das regras que traçaram o PLR, ou seja, o direito do trabalhador é ponto incontroverso, sendo que, inclusive apresentou o Acórdão objurgado jurisprudência neste sentido. Mas, seja como for, o que é ponto nodal da questão é a falta de respeito à legislação específica, no caso a Lei 10.101 de 2000.

Numa leitura percuciente do recurso, vê-se que própria Recorrente reconhece que do dispositivo constitucional em comento e a jurisprudência dos Tribunais pátrios têm entendimento de ele não ser autoaplicável em sua totalidade, mormente a última parte, reconhecendo tão somente a autoaplicabilidade quanto a não incidência de contribuição social na verba oriunda de PLR. Cujas qual se pede vênia para transcrevê-la novamente:

[...]

Abaixo em destaque transcrevemos trecho do Acórdão anatematizado, onde demonstra cabalmente a concordância com a Jurisprudência e com o próprio recurso:

Portanto, incontestável que as quantias pagas aos trabalhadores a título de participação nos lucros não têm natureza jurídica salarial para fins de incidência das contribuições previdenciárias, posto que desvinculadas da remuneração do trabalho e, mesmo posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, convertidas na Lei nº 10.101/2000, tal diploma legal não poderia, como efetivamente não o fez, vincular a participação nos lucros ao salário de contribuição, como ilegalmente pretende a r. Autoridade Fiscal.

O que o Acórdão vergastado pronunciou foi a existência de "metas" individuais ou departamentais de critérios diversos, quiçá injustos entre trabalhadores ligados às diferentes áreas, produção (metas de contratações/vendas?), administrativas (metas de redução de custos?), informática (metas de qualidade?), etc, de forma que seria impossível estabelecer vários critérios para trabalhadores que se encontram em situação diversa, prevendo metas diversas e criando distorções no pagamento da participação nos lucros.

No presente remédio recursivo a Recorrente alega que não traçou metas sem anuência do sindicato e dos próprios empregados, bem como não infringiu a legislação específica e tão pouco aplicou critérios injusto e se houve metas

diferenciadas é porque as atividades setoriais eram diferenciadas.

Tenho que, de certa forma assiste razão a Recorrente, eis que até se pode admitir a existência de critérios diferenciados em setores distintos da empresa, sobretudo pelos objetos não equiparados entre eles.

Mas, há de ser estabelecidos critérios e condições nas PLR's e as regras têm que se encontrarem definidas.

Numa observação atenta aos PLR's apresentados, verifico que foram estipulados valores, bem como prazo de pagamento e a forma de cálculo individual utilizando-se como critério apenas a proporcionalidade sobre o salário do empregado, faltando regras específicas de aumento de produção, quantificando-o, e critérios objetivos, cujos quais estão obscuros e de difícil interpretação.

Ademais, a Fiscalização argumentou que é impossível elaborar um programa de lucros e resultados centrado no salário do funcionário, pois não servirá como incentivo à produtividade. O que lhe assiste razão.

Ora, sendo assim, vê-se que não houve regras objetivas e, neste diapasão a existência de regras objetivas é de relevante importância para a caracterização do programa.

Diante do exposto, tenho que sem razão a Recorrente, ao menos neste quesito.

Por sua vez, o recorrente apresenta como paradigma o acórdão 2403-002.387, que julgou recurso dele próprio, em lançamento de mesmo fato gerador, porém relativo a período distinto.

Embora a Fazenda Nacional argumente que o paradigma foi reformado, observa-se que o foi apenas no que se refere ao pagamento de PLR a diretor não empregado, conforme acórdão 9202-004.306. Quanto à matéria ora discutida, não houve modificação no julgado.

Assim, transcrevo os argumentos utilizados pelo relator do acórdão paradigma a respeito do tema:

Sobre a alegada falta de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente e de regras claras e objetivas, entendo como equivocados os entendimentos da fiscalização e do julgador de primeira instância no que se refere a este requisito.

Embora não tenha localizado nos autos os Acordos Coletivos relativos ao período fiscalizado, o Relatório Fiscal traz em seu item 19 a transcrição do trecho que trata da forma de cálculo dos valores.

*Da sua leitura, entendo estarem presentes, não só as regras claras e metas a serem atendidas, bem como a forma de aferição utilizada no cálculo da PLR. **O parágrafo Segundo adota como critério o lucro líquido apurado em 31/12/2006. O parágrafo***

segundo estabelece a alíquota de 6% deste lucro a ser distribuída. Já o parágrafo quarto define que cada funcionário receberá um valor aplicando-se a participação percentual do salário de cada funcionário sobre a totalidade da folha de pagamento.

Ou seja, há o critério (lucro), o percentual deste lucro a ser distribuído (6%) e a forma do cálculo para cada funcionário (6% do lucro dividido pelo percentual de cada trabalhador na folha de pagamento). Desta forma, cada empregado pode saber o valor que irá receber tão logo se tenha a informação sobre o eventual lucro da empresa.

O título exemplificativo suponha que “Zico” fosse empregado da recorrente e percebesse a remuneração de R\$ 1.000,00. A folha de pagamento era de R\$ 100.000,00. O lucro da empresa tenha sido de 10.000.000,00. Assim teríamos a seguinte situação adotando-se os critérios do Acordo Coletivo:

Lucro a ser distribuído é $10.000.000,00 \times 6\% = 600.000,00$

% de Zico na folha de pagamento = 1%

Logo, 1% de 600.000,00 = R\$ 6.000,00

Como vimos, bastante clara é a forma da distribuição utilizada pela recorrente, razão pela qual dou razão à recorrente devendo esta rubrica ser excluída do lançamento. (g.n.).

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

Da Definição de Salário de Contribuição

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

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

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

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

Art. 28 (...)

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

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

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

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

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

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

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontrase em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, cumprem a função prevista no próprio texto constitucional.

E não venha defender a auto aplicabilidade do dispositivo constitucional, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

*EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO
TRABALHADOR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ART.*

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

com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua

desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

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

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

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

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

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

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

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

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

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado

pelo recorrente, razão pela qual afasto esse primeiro argumento, passando a análise do cumprimento das regras prevista na referida lei.

Da exigências legais para formalização do acordo

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

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

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

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

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

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

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente, ou no mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros acima transcritos. Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigências legais para a referida desvinculação, que nada mais são, do que reflexos da

vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculadas do salário.

Da Apreciação Dos Acordos

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

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

16. No caso em tela, observa-se que os Acordos de Participação Dos Trabalhadores Nos Lucros da Empresa , assinados em janeiro de 2004 (valores pagos em 2004),

fevereiro de 2005 (valores pagos em 2005) e janeiro de 2006 (valores pagos em 2006), não se coadunam com as exigências legais, uma vez que não restam identificadas as citadas regras claras e objetivas com expressos critérios e condições, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

17. Segue, como exemplo, o conteúdo do Acordo de Participação Dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa de 2004 referente a apuração do ano de 2003 e pago em março de 2004. Texto semelhante é encontrado nos Acordos de 2005 e 2006. Em anexo cópias.

"Primeiro

Este acordo regula a participação dos trabalhadores nos lucros da Marítima Saúde Seguros S/A, conforme convencionado entre as partes;

Segundo

O critério a ser utilizado para a referida participação é com base no lucro líquido apurado em 31.12.2003;

Terceiro

Fica convencionado o percentual de 6% (seis) por cento sobre o Lucro Líquido como montante a ser distribuído aos trabalhadores a título de participação nos Lucros;

Quarto

O montante resultante dos 6% do Lucro Líquido será distribuído aos trabalhadores, descontando a importância paga na remuneração de Janeiro/2004 por determinação da Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização para 2004 (cláusula 2./Parágrafos 1", 2", 3"e4");

Parágrafo Primeiro: O eventual saldo de Lucro que restar depois de descontado o pagamento referente ao pagamento relativo a cláusula 2.ª da convenção de Trabalho para 2004, será distribuído entre os funcionários que estiverem trabalhando na data de distribuição que será, se houver saldo de lucros remanescentes, distribuído até 30/04/2004, aplicando-se a participação percentual do salário de cada funcionário da totalidade da folha de pagamento da empresa sobre este montante;

18. Observa-se que não foram estabelecidos critérios e condições. Tampouco definidas regras. Foram estipulados somente o valor, o prazo de pagamento e a forma de cálculo individual utilizando-se como critério apenas a proporcionalidade. Assim, não há como instrumento decorrente desta negociação a definição de regras objetivas, de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

19. Dessa forma, é pertinente indagar-se como o critério estabelecido pela empresa, centrado no salário do funcionário, poderá servir como incentivo à produtividade? A existência de regras objetivas é de relevante importância para a caracterização deste instituto, pois o empregado deve ser avaliado em função do potencial que representa para sua empresa, sendo incentivado de forma equivalente. O pagamento em tela independeu da obtenção de quaisquer resultados, afastando-se do objetivo da lei, qual seja: o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a participação nos lucros não integre o salário-de-contribuição.

23. Destarte, o pagamento da participação nos lucros por intermédio de instrumentos de negociação que não apresentem os requisitos legais faz com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário-de-contribuição.

DA DATA DE ASSINATURA DOS ACORDOS

24. Os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa disciplinam as regras a serem seguidas, contudo somente foram assinados pela empresa, a comissão de empregados e o Sindicato dos Securitários de São Paulo em datas posteriores ao período a ser avaliado. O Acordo referente ao resultado de 2003 e pago em 2004 foi assinado em 28 de janeiro de 2004, já no ano de efetivo pagamento. O Acordo referente ao resultado de 2004 e pago em 2005 foi assinado em 01 de fevereiro de 2005, também no ano de efetivo pagamento. Por fim, o Acordo referente ao resultado de 2005 e pago em 2006, foi assinado em 30 de janeiro de 2006, ano do efetivo pagamento. Acordos em anexo.

Assim, acerca do descumprimento do §1º do art. 2º acima especificado, descreveu a autoridade fiscal em seu relatório, que os pontos colacionados pelo sujeito passivo para conceder o benefício não cumprem o os fundamento do PLR, qual seja, incentivo a participação, com participação no capital.

Dessa forma, qualquer conta feita pelo relator do acórdão paradigma, pode esclarecer no máximo a forma de cálculo da PLR a ser distribuída a cada empregado, não se confundindo, de forma alguma, com regras objetivas, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, como prevê a lei, assim como já defendido pela turma que julgou o acórdão recorrido.

Isto posto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte em relação ao PLR pago aos empregados.

Participação dos lucros e resultados a contribuintes individuais.

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

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

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

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARA ADMINISTRADORES

28. Durante a fiscalização verificou-se que a rubrica Participação Estatutária (0348), presente na folha de pagamento, foi paga e/ou creditada a administrador, diretor não empregado. Neste caso a rubrica passa a integrar o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar em conformidade com a legislação.

29. A Lei 8212/91 em seu artigo 22, Inciso III, parágrafo 1º assim dispõe:

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei n" 9.876, de 26.11.99)

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades

de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. "

30. Já o artigo 28, Inciso III da Lei 8212/91 define o salário de contribuição:

"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.

31. Assim dispõe o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91:

§ 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 a lei específica; (grifo AFRFB)

32. Com base no dispositivo acima, seria um pressuposto falso afirmar que existe uma lei específica regulamentando a participação nos lucros ou resultados para cada categoria de segurado, excluindo ambas as categorias da contribuição previdenciária, ou seja quando a participação nos lucros ou resultados é paga a diretores estatutários, aplica-se a Lei nº 6.404/76. Quando a participação nos lucros ou resultados é paga a empregados, aplica-se a Lei nº 10.101/00.

33. A lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, é a Lei nº 10.101/00.

34. A Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretor não empregado (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária.

35. A Lei nº 6.404/76, em seu art. 152, § 1º, apenas estabelece os parâmetros para que a empresa, facultativamente, efetue o pagamento da referida verba aos administradores. A seguir explicita-se esse posicionamento.

36. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, já mencionado, elenca os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, dentre os quais podemos destacar:

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

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II- seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

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

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;"

37. Pela leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados no art. 7º, nota-se que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos dos incisos citados acima. Logo, o constituinte, ao utilizar o termo "trabalhadores", no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado.

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

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

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

(...)

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

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a

remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado na própria concepção do papel dos administradores dentro da sociedade (membros da Diretoria e do Conselho de

Administração), ou seja, são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria e do Conselho de Administração, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia¹.

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

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

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

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

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

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

Art. 28 (...)

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

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

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

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

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

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

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

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

Por fim, vale mencionar que nem mesmo poderíamos analisar se o pagamento em questão estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, posto que na referida

² Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):
Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

lei a participação dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a referida lei 6404, tenha excluído dos valores do conceito de salário de contribuição e por consequência respaldar os argumentos do recorrente.

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

Lei 6.404/1976:

Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (g.n.)

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

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

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

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

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas,

Processo nº 16327.001054/2009-96
Acórdão n.º **9202-007.609**

CSRF-T2
Fl. 15

conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso nessa parte.

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

Conclusão

Pelo exposto, voto por Conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO** tanto em relação aos Pagamentos de PLR aos empregados, quanto aos contribuinte individuais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.