



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720290/2014-23
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.354 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrente IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2010

PLR. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ISENÇÃO

A norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores, alcançando também os diretores estatutários.

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 determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti e Eduardo Newman de Mattera Gomes, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 439/458) em face do V. Acórdão de nº 2201-006.140 (e-fls. 374/381) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 03 de março de 2020 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento das contribuições previdenciárias correspondente à incidência de contribuições sobre os valores pagos aos diretores não empregados a título de PLR.

02 - Consta do Relatório do V. acórdão recorrido que “os valores lançados referem-se a contribuição não declarada em GFIP nem recolhida pela autuada, relativa a pagamentos verificados da folha de pagamento, a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR efetuados a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados).”

03 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

04 – O recurso é tempestivo, de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 528/533, e dado seguimento à seguinte matéria com base no segundo paradigma Ac. 2401.003.882: “*incidência de contribuições sobre os valores pagos aos diretores não empregados a título de PLR*”, sob as seguintes alegações, em síntese:

a) discorre a respeito de entendimento equivocado quanto ao art. 7º XI da CF e da Lei 10.101/2000;

b) trata da natureza jurídica da PLR;

c) discorre a respeito de que a PLR não é paga apenas aos empregados mas aos trabalhadores em geral;

d) indica jurisprudência do CARF a respeito e pede provimento ao recurso.

05 – A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 535/543) em 03/11/2020 no qual alega o seguinte, em síntese:

a) trata da natureza jurídica da relação de diretores não empregados com jurisprudência do TST;

b) questiona a procedência dos argumentos da contribuinte quanto ao enquadramento pela não incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 7º XI da CF e Lei 10.101/2000 aos diretores não empregados e tece comentários a respeito da legislação.

c) indica jurisprudência administrativa a respeito e pede o desprovimento do recurso;

06 – A recorrente apresentou memoriais. Esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 – Quanto ao conhecimento entendo que ficou claro a similitude dos casos e a divergência jurisprudencial, conforme bem exposto na decisão de admissibilidade e portanto o conheço.

Mérito

08 – O recorrente em seu recurso especial alega em síntese que, *“Isto porque, os referidos dispositivos legais que regulamentam a PLR estabelecem que as verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros dependem, necessariamente, da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade. É o que se depreende da leitura dos artigos 7º, inciso XI, da CF/88, e 1º da Lei nº 10.101/2000, acima transcritos, em conjunto com o artigo 3º da citada lei: (omissis)”*, ou seja, o acórdão recorrido afastou a aplicação da Lei 10.101/00 para os diretores não empregados.

09 - O voto recorrido tratou do tema sob as seguintes premissas, *verbis*:

“O ponto nodal da controvérsia gira em torno de se saber é possível o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a administradores (contribuintes

individuais). A recorrente sustenta que sim, utilizando-se, inclusive, em suas razões, de precedentes desta Turma de Julgamento acerca da matéria. A Fiscalização, por sua vez, entende que apenas os segurados empregados podem ser beneficiários da verba imune à incidência de contribuição previdenciária, sendo certo que a Lei n.º 10.101/2000 é taxativa ao prevê que o pagamento poderá ser feito apenas a empregados, servido para abalizar tal exegese o fato de que na elaboração dos planos de PLR é indispensável a participação do sindicato da categoria profissional envolvida.”

10 – Na época do julgamento na Turma Ordinária esse relator foi voto vencido entendendo na época que o caso concreto poderia se aplicar o mesmo entendimento do Ac. 2201-003.370 de 18/01/2017 e por isso foi o único voto divergente.

11 – Contudo, após melhor análise do assunto, em que pese os argumentos e razões da contribuinte, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, além disso adoto como razões de decidir o voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-008.338 de 20/11/2019 dessa C. Turma, replicado em meu voto no Ac. 9202-009.762 j. 24/08/2021 em que peço vênias para sua transcrição, *verbis*:

“Quanto à segunda matéria suscitada pelo Contribuinte - não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de PLR aos diretores não empregados – recentemente foi proferido o Acórdão n.º 2202-005.188, de 08/05/2019, relativo à empresa ora Recorrente, abordando outro período apuração. O voto, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, trago à colação como minhas razões de decidir:

‘Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285):

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula

previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrado que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP n.º 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei n.º 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j"

do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei n.º 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei n.º 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei n.º 8.212/91.

Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE n.º 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral n.º 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.

Traga-se à baila, também sobre o tema, o julgado do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não autoaplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei n.º 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei n.º 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória n.º 794/94, convertida na Lei n.º 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei n.º 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei n.º 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei n.º 6.404/76.

(...) (negritei)

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei n.º 10.101/00 (conversão da MP n.º 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp n.º 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Portanto, não há reparos a fazer na exigência fiscal, nesse ponto.'

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, "j", da Lei n.º 8.212, de 1991.

Ainda sobre os planos de PLR da empresa ora Recorrente, citam-se os seguintes julgados, todos com o mesmo entendimento aqui esposado:

Acórdão n.º 2201-004.830, de 16/01/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 2201-004.804, de 04/12/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 2301-004.748, de 12/07/2016

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2009

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei n.º 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Recurso Negado

Acórdão n.º 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos n.º 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei n.º 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

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.º 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.

Registre-se que a matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos, corroborando o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

Acórdão n.º 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexistente norma que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

Acórdão n.º 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

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 n.º 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.

Acórdão n.º 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

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 n.º 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.

Acórdão n.º 9202-005.378, de 26/04/2017:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

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.

Destarte, é de se negar provimento ao recurso, também nesta segunda matéria

12 - Portanto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

13 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e no mérito nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator Designado

Em que pesem a logicidade e os argumentos do ilustre Relator, ousou, com o devido pedido de licença, para manifestar meu entendimento quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR aos administradores não empregados.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que

não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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

(...)

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

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC n.º 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários. Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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 que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei n.º 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**.

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

“As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos”

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja

o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “*quando paga ou creditada de acordo com lei específica*” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”.
(grifamos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga

com total e integral respeito à Lei n.º 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei n.º 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei n.º 10.101/00:

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.

...

Art. 3º

...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho**; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem

regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Após alegar que a possibilidade de pagamento ao diretores estatutários decorre da própria Constituição, uma vez que o artigo 7º assegura o rol dos direitos dos trabalhadores e não somente dos empregados, assevera a Recorrente (fls 448 e segs), inclusive citando jurisprudência deste Colegiado, que a Lei nº 6.404/76 contempla a possibilidade de pagamento de participação nos lucros para o diretores estatutários, o que cumpriria o ditame da Lei de Custeio no sentido da necessidade de observação das disposições legais para a fruição da isenção da contribuição previdenciária sobre o pagamento da PLR.

Assiste razão a Recorrente. **Os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR. Explico.**

Vimos, linhas atrás, quais requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, requisitos expressamente disposto pela Lei. Dissemos ser obrigação da Autoridade Tributária verificar se o pagamento da PLR cumpriu essas exigência legais, nos estritos termos impostos pela Lei.

Nesse sentido, como leciona Montoro acima transcrito, a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu.

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

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

...

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

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

“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.” (grifamos)

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei n.º 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301-003.024, dj 07.10.2013; PAF 11020.002008/2010-79, Ac. 2301-002.492, dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Tabora Simões, em obra de fôlego sobre o tema (*Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOSoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.

Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.

Enfileiramo-nos com a segunda posição.

A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.

Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:

"Princípio da unidade da constituição:

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre suas normas. Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Princípio da máxima efetividade

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. (...)" (grifamos)

Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160). Após recordar que:

"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis"

O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:

"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o carácter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido" (grifamos)

Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (*Direito Constitucional*, Manole, 2007, pg. 10 'in fine'), ensina:

"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados. (grifamos)

A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos". (grifamos)

Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:

"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário deverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais". (grifamos)

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

"Art.3ª 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.

(...)

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual." (grifamos)

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito à percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado - ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função - este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina*, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

*" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir **qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos**" (grifamos)*

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos.

Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – somos de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer do Recurso Especial, para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira