



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.720373/2015-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.576 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrente** CARIOCA CHRISTIANI NIELSEN ENGENHARIA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETOS. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Nessa linha é a Súmula CARF nº 1.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE LEGAL. DESCUMPRIMENTO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, o valor pago a esse título passa a integrar o salário de contribuição.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige regras claras e objetivas, passíveis de serem compreendidas por qualquer pessoa com inteligência normal (média).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91. NÃO ABRANGÊNCIA.

A verba paga a diretores estatutários, não empregados, a título de participação nos lucros ou resultados, não está abrangida pela regra do art. 28, § 9, alínea "j", da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

A DRJ/POA fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

*Carioca Christiani Nielsen Engenharia S.A teve lavrados contra si os seguintes Autos de Infração - AIs:*

*a) AI Debcad nº 51.072.641-0, no valor de R\$ 1.675.546,68 (um milhão, seiscentos e setenta e cinco mil, quinhentos e quarenta e seis reais e sessenta e oito centavos), relativo ao lançamento de diferenças de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, nas competências janeiro de 2010 a dezembro de 2010, inclusive gratificação natalina de 2010 (competência 13/2010);*

*b) AI Debcad nº 51.072.642-9, no valor de R\$ 3.982.736,01 (três milhões, novecentos e oitenta e dois mil, setecentos e trinta e seis reais e um centavo), para exigência de contribuições a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR aos diretores estatutários da empresa, contribuintes individuais, nas competências março de 2010 a setembro de 2010;*

c) *AI Debcad nº 51.072.643-7, no valor de R\$ 13.882.141,28 (treze milhões, oitocentos e oitenta e dois mil, cento e quarenta e um reais e vinte e oito centavos), para exigência de contribuições a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR para os empregados (não diretores estatutários) da empresa, nas competências março de 2010 a outubro de 2010; e,*

d) *AI Debcad nº 51.072.644-5, no valor de R\$ 2.411.116,72 (dois milhões, quatrocentos e onze mil, cento e dezesseis reais e setenta e dois centavos), para exigência de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE), incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR para os empregados (não diretores estatutários) da empresa, nas competências março de 2010 a outubro de 2010.*

*No Relatório Fiscal de fls. 48/96, a Autoridade Fiscal informa que o sujeito passivo tem por objeto social a execução de serviços de engenharia civil, diretamente ou através de terceiros, incluindo, mas não se limitando a, serviços de terraplenagem, de pavimentação, de saneamento, de irrigação, dentre outros.*

*A autoridade lançadora, especificamente quanto à apuração das diferenças de contribuição para o RAT - AI Debcad nº 51.072.641-0, constatou que a empresa, para os estabelecimentos 4040.450.769/0001-26, 40.450.769/0003-98, 40.450.769/0007-11 e 40.450.769/0085-34, informou em GFIP códigos CNAE que ensejariam a aplicação de alíquota RAT de 3%, mas declarou em alguns casos alíquota RAT de 1%.*

*Solicitado esclarecimento à empresa esta informou que "no que se refere à utilização da alíquota de RAT/SAT no percentual de 1% esclarece que por meio da decisão judicial transitada em julgado, prolatada nos autos do Processo nº 1997.34.00.025526-6, foi reconhecido o direito da Carioca de submeter-se ao recolhimento da contribuição ao RAT/SAT com base em alíquotas que devem corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento, desde que individualizada pelo seu CNPJ."*

*Aduz a autoridade fiscal que em desconformidade com o expressamente previsto na decisão judicial, a empresa aplicou alíquotas diferenciadas de grau de risco para unidades da empresa que não foram individualizadas por CNPJ, aplicando alíquotas conforme seu tomador de serviços, identificados no caso por matrículas CEI de obras, e pelo CNPJ do próprio estabelecimento da empresa para os empregados não associados especificamente a uma determinada obra. Afirma que a decisão judicial não permite dúvidas quanto ao seu alcance, e a mesma não pode abarcar unidades da empresa que não aquelas individualizadas por CNPJ, como fez a empresa ao se utilizar das obras individualizadas por matrícula CEI.*

*Assim, tendo a empresa dado à decisão judicial uma interpretação extensiva com alcance além do determinado pela*

*mesma, e tendo se auto enquadrado em alíquotas para o GILRAT em desconformidade com a legislação vigente, a fiscalização procedeu a correta aplicação das alíquotas RAT, conforme a atividade econômica desenvolvida em cada um dos estabelecimentos da empresa, atividades estas inclusive declaradas pela própria empresa em GFIP e cadastro CNPJ através do CNAE (não reenquadrado pela ação fiscal), a diferença resultante da aplicação às bases de cálculo declaradas pela empresa em GFIP, da alíquota de GILRAT de 3% ao invés de 1%, foi objeto de lançamento pela auditoria.*

*No que tange ao lançamento do Auto de infração debcad nº 51.072.642-9, a fiscalização constatou que a contribuinte efetuou pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados a diretores estatutários eleitos por assembléia geral dos acionistas, segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual, não estando tais pagamentos isentos da contribuição previdenciária, já que a isenção legal abrange tão somente pagamentos de acordo com a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, aos segurados empregados.*

*Quantos aos AIs debcads 51.072.643-7 e 51.072.644-5, a fiscalização apontou que a empresa efetuou pagamentos a título de "participação nos lucros e resultados (PLR)" sem observância aos dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000. Especificamente, a autoridade fiscal verificou a ausência de periodicidade mínima de 6 (seis) meses, relatando que houve pagamentos em março de 2010, abril de 2010, maio de 2010, setembro de 2010 e outubro de 2010; ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Informa que o documento oficial que instituiu e regula o "Programa de Participação dos Colaboradores nos Lucros e Resultados da Empresa" - PPCLR, assinado em 09 de março de 2009, é sucinto, genérico e subjetivo, bem assim o documento fornecido pela empresa denominado "Programa de Participação dos Empregados nos Resultados de 2009", de 16 de fevereiro de 2009, o qual consiste em um regramento para o PLR, elaborado unilateralmente pela empresa, e apresentado aos empregados que compõe a comissão que trata da Participação nos Resultados, para que o mesmo fosse levado a conhecimento do Sindicato, para posterior assinatura do Acordo de PLR.*

*A autuada foi cientificada do lançamento em 20 de março de 2015, tendo apresentado sua impugnação em 22 de abril de 2015, conforme peça de fls. 619 a 699, subscrita por seus procuradores, na qual, após relato dos fatos, alega em resumo o que segue.*

***AI Debcad nº 51.072.641-0***

*Com relação ao auto de infração Debcad 51.072.641-0, a impugnante discorda das premissas adotadas pela fiscalização*

*para embasar a exigência da diferença de contribuição apurada em razão da suposta aplicação incorreta da alíquota para fins de enquadramento no grau de risco do GILRAT.*

*Esclarece que atua no ramo da construção civil, e, em regra seus serviços são prestados em canteiros de obras. Especificamente no que se refere às contribuições previdenciárias relativas às obras de construção civil, a legislação preferiu adotar um critério de autonomia do empreendimento que o individualizasse, independentemente do CNPJ da pessoa jurídica que executasse a construção, para tanto instituiu o Cadastro Específico do INSS - CEI.*

*Portanto, nada mais razoável que os profissionais vinculados às obras de construção civil recebam o tratamento previdenciário respectivo - aqui incluída a apuração do grau de risco de acidentes, de acordo com a matrícula CEI a que estão vinculados.*

*Assim, é que para os empregados vinculados aos canteiros de obra a Impugnante recolhe a contribuição ao SAT/RAT à alíquota de 3%, ao passo que aos empregados vinculados às atividades meramente administrativas a alíquota aplicável é de 1%.*

*A fiscalização ignorou completamente o fato de que os estabelecimentos para os quais se recolheu a contribuição ao SAT à alíquota de 1% desenvolvem atividades exclusivamente administrativas.*

*Pode-se afirmar que os canteiros de obra, ainda que em caráter temporário, representam estabelecimentos da Impugnante e que a legislação preferiu atribuir aos empreendimentos matrículas própria - CEI - que os individualizasse para fins de verificação das obrigações previdenciárias respectivas. Esse deve ser o critério norteador para a interpretação da decisão judicial proferida em favor da Impugnante.*

*Ao adotar a sistemática de aplicação da alíquota SAT conforme as atividades dos CNPJ individualizadamente consideradas, a decisão judicial não pretendeu prestigiar nada além da justa aplicação da legislação, conforme o risco da atividade.*

*Considerando que as atividades desenvolvidas na sede administrativa da companhia limitam-se a serviços de "back office", temos que o risco relativo a acidentes de trabalho é mínimo e, por óbvio, deve atrair a aplicação de 1% a título de SAT/GILRAT.*

*Mesmo que se admita à definição da alíquota SAT/GILRAT com base no CNAE-Fiscal de cada um dos estabelecimentos da companhia, também não merece subsistir a alíquota de 3% aplicada pela fiscalização. Isso porque, as atividades desenvolvidas pelas sedes administrativas da Impugnante poderiam no máximo ser enquadradas no CNAE-Fiscal n.º 8211-3/00, relativo a serviços de escritório e de apoio administrativo,*

*cuja alíquota é de 2%, o que reduziria o valor do crédito tributário constituído pelo presente lançamento à metade.*

***Autos de infração debcad nº 51.072.643-7 e 51.072.644-5***

***Não incidência de contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre a PLR paga a empregados (não diretores estatutários)***

*No que se refere às exigências de contribuições incidentes sobre valores pagos a empregados a título de participação nos lucros ou resultados, afirma que a fiscalização deixou de observar que a Impugnante não tinha qualquer necessidade de revestir de PLR valores que teriam, em princípio, natureza remuneratória. Isso porque já pratica habitualmente pagamentos de salários acima da média do mercado, não havendo razão para "complementar" a remuneração dos seus colaboradores com uma PLR travestida.*

*Diz que é inegável que há todo um arcabouço jurídico idealizado para estimular o pagamento de PLR pelas empresas brasileiras e proteger os interesses dos trabalhadores, com regras mínimas e prestígio à livre negociação.*

*Cita a legislação pertinente ao direito dos trabalhadores à participação nos lucros ou resultados da empresa, dizendo que as únicas exigências da Lei nº 10.101/2000 a serem observadas, para que um Programa de PLR seja considerado válido, são:*

- a) instituição por meio de negociação entre a empresa e uma comissão de empregados ou entre aquela e o sindicato profissional;*
- b) fixação de regras claras e objetivas - i.e, de fácil compreensão para os empregados - que definam os critérios de pagamento do lucro ou resultado;*
- c) criação de mecanismos para que os empregados possam acompanhar, periodicamente, o atingimento dos resultados ou lucros;*
- d) previsibilidade dos pagamentos em periodicidade não inferior à semestral;*
- e) previsão de período de vigência e prazos para sua revisão; e,*
- f) arquivamento junto à entidade sindical profissional.*

*A impugnante entende que as alegações da fiscalização não merecem prosperar, porque o Plano de PLR acordado com a Comissão de Empregados e com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Pesada (SITRAICP) atende integralmente a todas as disposições da Lei n.º 10.101, de 2000, sendo certo que:*

- a) o Plano de PLR foi objeto de prolongada negociação com o SITRAICP, tendo sido, contudo, adotadas medidas para que informações estratégicas da Impugnante fossem mantidas em certo grau de confidencialidade;*

b) o Plano de PLR prevê regras claras e objetivas para definição de montante e distribuição individual de PLR, tais regras amplamente divulgadas na empresa;

c) todas as regras do Plano de PLR foram acordadas entre a Impugnante, o SITRAICP e a Comissão de Empregados, sendo certo que os trabalhadores tinham pleno conhecimento das metas traçadas, assim como dos critérios a serem considerados para a quantificação dos valores a distribuir;

d) ainda que um dos instrumentos que compõe o Plano de PLR da Impugnante não possua assinatura do representante do SITRAICP, o mesmo não pode ser desconsiderado, na medida que o SITRAICP participou da negociação para sua elaboração, principalmente no que diz respeito a análise de serem factíveis e possíveis as metas fixadas;

e) conforme minuciosamente informado e comprovado à época do procedimento de fiscalização, os valores pagos a título de PLR nos meses de abril, maio e outubro referem-se a pagamentos de PLR aos empregados demitidos, ou seja, não desrespeitam o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, quanto a exigência de períodos mínimos para pagamentos individualizados aos beneficiários desta pactuação;

f) a Lei nº 10.101, de 2000 não impõe restrição à divisão dos trabalhadores em grades, cargos ou funções e muito menos impõe restrição ou determinação de proporcionalidade de distribuição de PLR entre empregados que exerçam funções com graus de responsabilidade distintos. Não pode a política de recursos humanos da Impugnante ser desconsiderada em vista do que a fiscalização entende ser a forma justa de distribuição de PLR;

g) a Lei nº 10.101, de 2000 não determina que as Metas devam ser individuais, razão pela qual o alcance da Meta da Companhia, absolutamente clara e objetiva - ressalte-se, como condição ao recebimento da PLR ao empregado horista, não pode ser considerado como fundamento para invalidar o pagamento da PLR a esses empregados.

Os empregados horistas tem critérios para a aplicação da PLR com base na Meta da Companhia (MC), sendo que quando esta é alcançada, os horistas fazem jus a participação fixa de 01 (um) salário, de acordo com o período efetivamente trabalhado, alega que o fato de não possuírem metas individuais não significa que os mesmos não possuem meta nenhuma e muito menos pode servir para fundamentar suposta ilegalidade no mecanismo estipulado de comum acordo entre as partes. Não há qualquer dispositivo legal que determine que a meta a ser estipulada deva ser a individualizada, sendo absolutamente aceitável que esses trabalhadores, até mesmo pela função que desempenham tenham como Meta Objetiva a Meta Global da Companhia. Assim, rechaça a argumentação fiscal quanto à inadequação da PLR/horista, na medida em que são justos e adequados os critérios e metas estabelecidos na PLR/2009, mesmo que

*coorporativas, para a definição do ganho individual que cada um destes horistas teve.*

*h) não cabe ao agente fiscalizador analisar ou fazer juízo de valor acerca dos critérios de avaliação estabelecido no Plano de PLR, devendo sua função restringir-se à verificação objetiva do atendimento aos critérios estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 2000;*

*i) a alegação de que o Plano de PLR beneficiaria os empregados estratégicos em detrimento dos de nível médio, ainda que admitida, não viola qualquer preceito legal. Trata-se de aspectos vinculados a políticas de recursos humanos para a manutenção de profissionais estratégicos, sendo absurdo pretender que a fiscalização possua competência para validar esse tipo de questão;*

*Aduz que a diferenciação de fórmulas a cada grupo de empregados que a Impugnante pratica diz respeito somente à sua estratégia comercial, assim como a diferenciação de enquadramento entre nível médio e nível estratégico, diz respeito somente a sua Política de Recursos Humanos, não se podendo admitir a interferência da Fiscalização Previdenciária para auferir sua regularidade. Sendo plenamente possível que empregados de níveis diferentes, que exerçam funções diferentes, possuam responsabilidades e participação da PLR diferentes.*

#### ***Auto de Infração de cad 51.072.642-9***

*Quanto ao auto de infração em epígrafe, para exigência de contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos realizados aos diretores estatutários da Impugnante a título de PLR, nas competências de março a setembro de 2010, sustenta que mantém vínculo empregatício com referidos diretores.*

*Afirma que a conclusão obtida pela fiscalização de que tais diretores seriam contribuintes individuais não encontra respaldo nem mesmo no entendimento manifestado pela RFB, na recente Solução de Consulta Cosit nº 368/2014. Além disso, os parágrafos 2º e 3º do artigo 9º do Regulamento da Previdência Social definem os conceitos de diretores empregados e diretores não empregados, respectivamente, como: (i) aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para o cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego e (ii) aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.*

*Aduz que é plenamente possível que um diretor estatutário que participe do risco econômico do negócio detenha vínculo empregatício, vínculo esse que somente poderia ser questionado se demonstrada a ausência de subordinação, o que em momento algum a fiscalização demonstrou.*

*Diz que a subordinação dos diretores é evidente, não podendo o vínculo empregatício ser desconsiderado. Sustenta que os diretores estatutários são subordinados ao Diretor Geral, de acordo com o § 6 do artigo 8º e artigo 13 do seu Estatuto Social. E que o Diretor Geral, por sua vez, encontra-se subordinado ao Conselho Fiscal, na forma do inciso I do artigo 163 da Lei S/A que dispõe que compete ao Conselho Fiscal: fiscalizar, por qualquer de seus membros, os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários".*

*Quanto ao fato de alguns diretores estatutários serem acionistas da controladora da Impugnante, alega que este fato não lhes confere qualquer poder de controle sobre o destino da Companhia ou de suas controladas, já que o usufruto das ações por eles detidas não inclui qualquer poder decisório e a condução dos negócios.*

*O princípio basilar de uma sociedade anônima é a impessoalidade de seus acionistas, daí a razão de lhes ser conferido o anonimato, porque diferentemente de uma sociedade limitada, não há na sociedade anônima a personificação de cada um dos sócios.*

*Por fim, a alegação da Fiscalização dos chamados empregados de si mesmos é tão absurda que, ainda que se admitisse que os empregados que exercem função de diretores estatutários e detentores de ações da Companhia fossem considerados seus próprios empregadores e que, nesta qualidade, determinaram o seu quinhão de PLR, estes poderiam também na qualidade de acionistas ter recebido o quantum de PLR como distribuição de dividendos, igualmente livre de Contribuições Previdenciárias e também de Imposto de Renda.*

*Ao final, requer a improcedência dos autos de infração.*

A 7ª Turma da DRJ/POA julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

#### *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*Os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias.*

#### *DIRETOR ELEITO POR ASSEMBLÉIA GERAL DOS ACIONISTAS. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*

*Os diretores eleitos por assembleia geral dos acionistas para exercerem o cargo de direção das sociedades anônimas, quando ausentes as características inerentes à relação de emprego, são segurados obrigatórios como contribuintes individuais.*

#### *CONTRIBUIÇÃO. RAT. APURAÇÃO.*

*As empresas estão obrigadas ao pagamento da contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, calculada sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, mediante a utilização das alíquotas de 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco correspondente à atividade preponderante do estabelecimento seja considerado, respectivamente, leve, médio ou grave.*

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 30/09/2015, através de carta com aviso de recebimento (v. fl. 1143), e interpôs recurso voluntário em 03/11/2015 (vide termo de solicitação de juntada de fl. 1153 e petição de fls. 1230 e seguintes), no qual basicamente reiterou os termos de sua impugnação e juntou documentos.

Sem contrarrazões ou manifestação pela PGFN.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator.

### **1 Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo, mas não deve ser totalmente conhecido.

A autoridade lançadora, especificamente quanto à apuração das diferenças de contribuição, constatou que a empresa, para os estabelecimentos 40.450.769/0001-26, 40.450.769/0003-98, 40.450.769/0007-11 e 40.450.769/0085-34, informou em GFIP códigos CNAE que ensejariam a aplicação de alíquota RAT de 3%, mas declarou em alguns casos alíquota RAT de 1%.

Solicitado esclarecimento, a empresa, *"no que se refere à utilização da alíquota de RAT/SAT no percentual de 1%, esclarece que por meio da decisão judicial transitada em julgado, prolatada nos autos do Processo nº 1997.34.00.025526-6, foi reconhecido o direito da Carioca de submeter-se ao recolhimento da contribuição ao RAT/SAT com base em alíquotas que devem corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento, desde que individualizada pelo seu CNPJ"*.

Aduz a autoridade fiscal que, em desconformidade com o expressamente previsto na decisão judicial, a empresa aplicou alíquotas diferenciadas de grau de risco para unidades da empresa que não foram individualizadas por CNPJ, aplicando alíquotas conforme seu tomador de serviços, identificados no caso por matrículas CEI de obras.

Na impugnação e no recurso, a contribuinte reitera que, para os empregados vinculados às atividades meramente administrativas, a alíquota aplicável seria de 1%, tendo em vista que o grau de risco desses empregados seria baixo. No seu entender, o racional da legislação previdenciária trataria o canteiro de obras como um estabelecimento autônomo.

A despeito do bem fundamentado recurso, esta matéria já foi submetida ao crivo do Poder Judiciário. No relatório da decisão proferida pelo STJ, no bojo do mandado de segurança impetrado pelo sindicato em favor de suas filiadas, entre as quais a recorrente, observa-se que a impetrante defendeu a tese de que, para o pessoal administrativo, a alíquota seria de 1%. Veja-se (fl. 291) - com destaques:

*Conclui sua explanação afirmando que "com base nos argumentos já destacados e, principalmente, por força do Princípio Constitucional da Isonomia e Proporcionalidade das Contribuições, **impõe-se a redução da alíquota ao seu valor mínimo (1%) para o pessoal administrativo**, independentemente do quanto representam estes no quadro total dos funcionários" (fl. 53).*

Muito embora a DRJ tenha julgado a questão, o próprio relatório fiscal, por via transversa, deixa clara a existência de concomitância entre a matéria administrativa e judicial:

**18.1.8.3** Percebe-se que a empresa, em desconformidade com o expressamente previsto na decisão judicial, aplicou alíquotas diferenciadas de grau de risco para unidades da empresa que não foram individualizadas por CNPJ. A empresa aplicou alíquotas conforme **o seu tomador de serviços**, identificados no caso por matrículas CEI de obras, e pelo CNPJ do próprio estabelecimento da empresa para os empregados não associados especificamente a uma determinada obra.

Os objetos veiculados na ação mandamental e na peça recursal submetida a este Conselho são coincidentes, pela identidade entre as causas de pedir de ambos os procedimentos (judicial e administrativo). A submissão da matéria ao órgão do Judiciário impede a sua apreciação pelo órgão judicante administrativo, pois, em qualquer hipótese, há de prevalecer o que for decidido judicialmente. Como reforço do que se alega, vale lembrar que o inc. XXXV do art. 5º da Constituição Federal preleciona que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", de forma que o órgão do Judiciário tem a última palavra na solução de conflitos.

Este egrégio Conselho editou a Súmula CARF nº 1, segundo a qual importa renúncia às instâncias administrativas a propositura de ação judicial, pelo sujeito passivo, antes ou depois do lançamento, com o mesmo objeto do processo administrativo. Veja-se:

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Como sabido, os conselheiros do CARF estão obrigados a seguir a orientação de suas súmulas, *ex vi* do art. 72 do seu Regimento Interno.

Destarte, o recurso não deve ser conhecido neste ponto.

## 2 Dos Autos de Infração 51.072.643-7 e 51.072.644-5 - PLR Empregados

Neste ponto, a fiscalização apontou que a empresa teria efetuado pagamentos de PLR sem observância da Lei 10101/00. No seu entender, (a) a empresa teria descumprido a periodicidade mínima ao efetuar pagamentos em março de 2010, abril de 2010, maio de 2010, setembro de 2010 e outubro de 2010; (b) e o documento oficial da PLR seria genérico e subjetivo.

### 2.1 DA PERIODICIDADE

A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

*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;*

Como se conclui pela leitura do texto, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. A própria execução da norma constitucional e o estabelecimento dos requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e a sua conseqüente desvinculação da remuneração, indubitavelmente dependiam da regulamentação mediante lei. O STF e o STJ, a propósito, compartilham de igual entendimento, como se pode ver, respectivamente, no RE 505.597/RS e no AgRg no AREsp 95.339/PA.

No plano infraconstitucional, a regulamentação atual está na Lei nº 10.101/2000, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”.

De acordo com o § 2º do art. 3º da Lei, vigente à época, era vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

*Art.3ºA 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.*

*§2ºÉ vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. (redação alterada em 2003)*

Como o § 2º acima estava inserido no art. 3º, segundo o qual a participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, não se lhe

aplicando o princípio da habitualidade, conclui-se que intenção do legislador, ao vedar os pagamentos reiterados da PLR, foi justamente a de evitar a habitualidade que é inerente às verbas salariais.

A regra da periodicidade, todavia, não é excessivamente rígida, tanto é que o § 4º do art. 3º permitiu que o Poder Executivo pudesse alterar a periodicidade semestral mínima até dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

*Art. 3º. [...]*

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

A norma, ademais, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado. E como a PLR é uma imunidade, qualquer interpretação da norma a seu respeito deve ser feita de forma a resguardar a máxima eficácia da norma constitucional. Se o legislador não deu determinado efeito à norma infraconstitucional, não compete ao intérprete e ao aplicador da norma fazê-lo, sobretudo se tal interpretação ou aplicação reduzir o alcance da norma constitucional e impedir a distribuição da PLR.

No particular, se a lei não foi expressa ao determinar que o descumprimento da periodicidade descaracterizaria todo o plano, não pode o intérprete e o aplicador chegar a tal conclusão. O plano deve ser resguardado naquilo que teve de legal e naquilo que esteve em consonância com a Constituição, a fim de proteger o direito social dos trabalhadores à participação nos lucros ou resultados. Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares, por empregado, devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas. O STJ já enfrentou essa matéria, tendo-o feito nos seguintes termos:

*TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.*

*[...]*

*7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991.*

*[...]*

*12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e*

*abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).*

*(REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)*

Deste Colegiado, podem ser citados os seguintes precedente:

[...]

*PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.*

*Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.*

[...]

*(CARF, PAF 16327.721264/201208, Acórdão 2402-005.011, sessão de 17 de fevereiro de 2016, Relator Kleber Ferreira de Araújo).*

[...]

*PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA SEM MOTIVOS PLAUSÍVEIS.*

*1. O Sindicato foi intransigente e, mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.*

*2. A recusa jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.*

*PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.*

*Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10101/00.*

[...]

*JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.*

*A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação*

*tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.*

*[...]*

*(PAF16327.720237/2015-52, BANCO ABC BRASIL S.A., Sessão de 07/06/2017, Relator RONNIE SOARES ANDERSON, Acórdão 2402-005.872)*

No caso vertente, a empresa realmente não comprovou que os pagamentos nas competências de abril, maio e outubro de 2010, na rubrica 306, referir-se-iam a valores de PLR de 2009, pagos a empregados demitidos antes de março de 2010.

Diante do que foi dito, entretanto, e se porventura não houver qualquer outra ilegalidade, neste caso concreto devem ser excluídos da autuação os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre civil.

## 2.2 DA INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

Como já afirmado, a fiscalização entendeu que o documento oficial da PLR seria genérico e subjetivo, conclusão esta acolhida pela DRJ.

O § 1º do art. 2º da Lei preleciona que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas. Veja-se:

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

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

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

*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.*

O instrumento decorrente da negociação, denominado de "*Programa de Participação dos Colaboradores nos Lucros e Resultados da Empresa*", previa, em sua cláusula segunda, que o percentual mínimo para o pagamento seria de 5% do lucro realizado ajustado, definido de acordo com a fórmula ali constante. Até aí, não há qualquer irregularidade, pois o inc. I do § 1º do art. 2º preceitua que podem ser considerados os critérios e condições de lucratividade da empresa. Nada mais natural, pois a lei disciplinou exatamente a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, de tal maneira que tais condições podem obviamente servir de parâmetro para a PLR.

À fl. 299 observa-se que o anexo do plano determina que os empregados somente farão jus ao recebimento da PLR na hipótese de resultado positivo da companhia:

**1. Os Empregados farão jus ao recebimento da PLR apenas e tão somente na hipótese de resultado positivo da Companhia.**

Já a cláusula terceira do programa previa que a participação teria um caráter global, em função do percentual mínimo a ser distribuído, mas que a definição do valor individual dar-se-ia através de critérios como tempo de serviço, remuneração e resultado do setor.

Quanto às regras e as metas em si, no recurso voluntário a contribuinte esclareceu que, para todos os empregados, o cálculo considera o período efetivamente trabalhado (vide fl. 1239). Exemplificativamente, um empregado que tenha trabalhado 1 mês recebe, obviamente, a PLR proporcional a esse período, tendo em vista o impacto do seu trabalho na geração do lucro.

A recorrente também esclareceu que foram levadas em consideração outras fórmulas (vide fls. 1239/1240), as quais tomaram por base determinadas variáveis objetivas, tais como o número médio de salários, a meta da companhia, a meta da área, a avaliação profissional, o peso da função atribuído ao profissional, *etc.* É o que se depreende do seguinte trecho do recurso voluntário:

35. De acordo com o Plano de PLR da Recorrente, tem-se a fórmula a seguir para pagamento da PLR dos empregados do nível médio e estratégico:

Empregados Enquadrados como Nível Médio

$$PLR = NMS * (MC/100 * AP) * PET * Salário do Empregado$$

Empregados Enquadrados como Estratégicos deslocados para Obras e/ou Empreendimentos

$$PLR = NMS * ((PF + MA)/100) * AP * PET * Salário do Empregado$$

Empregados Enquadrados como Estratégico Apoio

$$PLR = NMS * ((PF + MC)/100) * AP * PET * Salário do Empregado$$

36. Onde:

- "NMS" é o Número Médio de Salários;
- "MC" é a Meta da Companhia;
- "MA" é a Meta da Área/Empreendimento;
- "AP" é a Avaliação Profissional;
- "PET" é o Período efetivamente trabalhado no ano;
- "PF" é o Peso da Função atribuída àquele profissional.

Tais variáveis, as quais têm sim clareza e objetividade, estão previstas no anexo de fls. 299 e seguintes. A cláusula terceira do plano expressamente previu que o valor individual a ser distribuído levaria em consideração tais fatores, os quais estão previstos em documento assinado pelos representantes da comissão dos empregados em momento anterior à assinatura do instrumento decorrente da negociação, de tal forma que ele o integra, além de trazer previsibilidade ao cumprimento do acordado.

O fato de que esse anexo foi assinado pelos representantes da comissão dos empregados e de que posteriormente houve assinatura do acordo propriamente dito, inclusive com expressa menção de que o valor individual tomaria por base os critérios de tempo de serviço, remuneração e resultado do setor (presentes no anexo), demonstram que as metas não foram estabelecidas unilateralmente, mas sim foram resultado de negociação entre as partes interessadas.

Ademais, a clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios de comportamento, cuja avaliação não é necessariamente subjetiva.

Analisando-se o caso concreto, o espírito de equipe, a segurança e qualidade, a credibilidade e a simplicidade podem sim ser aferidos de forma objetiva, ainda que dependam do sacrifício pessoal do avaliado.

Os famosos testes de avaliação do quociente de inteligência, tais como a Escala de Inteligência Wechsler para Adultos (WAIS - Wechsler Adult Intelligence Scale) e a Escala de Inteligência Wechsler para Crianças (WISC - Wechsler Intelligence Scale for Children), consistem justamente numa bateria pré-determinada de testes e sub-testes para a avaliação clínica da capacidade intelectual dos indivíduos, dentro de parâmetros objetivos anteriormente definidos nas escalas.

A par das escalas de avaliações cognitivas, também existem, exemplificativamente, escalas de avaliações comportamentais para identificação de habilidades sociais, de dificuldades comportamentais, de sintomas de transtornos psiquiátricos e psicológicos, de competências acadêmicas, *etc*, que igualmente fornecem dados quantitativos, qualitativos e objetivos a respeito das competências comportamentais das pessoas<sup>1</sup>.

Muitas empresas adotam um sistema de avaliação por competências, havendo inúmeros artigos acadêmicos a esse respeito disponíveis na internet<sup>2</sup>. Isto é, a psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise, a exemplo das escalas acima mencionadas e da avaliação por competências.

A eventual subjetividade do comportamento não exclui a objetividade de sua mensuração e avaliação, inclusive para efeito de fixação das regras da PLR. Isso equivaleria a ignorar a ampla experiência da psicologia comportamental e da neuropsicologia sobre o assunto, bem como a gestão de recursos humanos no cotidiano das empresas.

Em suma, as regras eram sim claras e objetivas, além de serem o resultado do acordo firmado entre as partes.

<sup>1</sup> <http://www.scielo.br/pdf/ptp/v25n2/a16v25n2>, acesso em 16 de outubro de 2017.

<sup>2</sup> [https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as\\_sdt=0&as\\_vis=1&oi=scholar&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA](https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA), acesso em 16 de outubro de 2017.

Como foram esses os pontos enfrentados pela DRJ para manter a autuação, e como este relator entende que não houve infringência a seu respeito, entende-se que o recurso voluntário deve ser provido, para cancelar a autuação em relação à PLR paga aos empregados (não diretores).

### 3 Do Auto de Infração 51.072.642-9

Quanto à PLR paga aos diretores empregados, a fiscalização e a DRJ entenderam que os diretores eleitos por assembleia geral dos acionistas para exercerem o cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego, são segurados obrigatórios como contribuintes individuais, razão pela qual não fariam jus à participação decorrente da Lei 10101/00.

Todavia, a própria administração pública entende que o diretor empregado pode receber PLR nos termos da Lei 10101/00. Nesse sentido, eis o teor da Solução de Consulta COSIT 368/14:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. DISPOSITIVOS LEGAIS: [...].*

Participando ou não do risco econômico do empreendimento, o diretor eleito por assembleia pode manter as características inerentes à relação de emprego, na qualidade de empregado, de forma que sua participação decorre da Lei 10101.

Em nenhum momento ficou comprovado, pela fiscalização, que os diretores não estavam subordinados à empresa. Seria necessário, para tanto, descaracterizar o vínculo trabalhista, o que não prescindiria da devida comprovação documental e/ou testemunhal.

Logo, a PLR não foi paga em desacordo com a lei, nem mesmo em relação aos diretores empregados.

Ademais, e no entender deste relator, a participação paga aos diretores não empregados também está de acordo com Lei 10101. Filio-me à seguinte corrente interpretativa, do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201-003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017, especificamente nestes pontos:

*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;” [...]*

*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.” [...]*

*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 nº 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.*

[...]

*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.*

*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 a 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"*

*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.*

Logo, o recurso deve ser provido também neste ponto.

#### **4 Conclusão**

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, a fim de excluir do lançamento da PLR os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre civil.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado.

Como a *maxima venia*, dirijo do relator quanto à periodicidade dos pagamentos de PLR, quanto às regras claras e objetivas, quanto à negociação bilateral e quanto à PLR paga aos diretores estatutários.

#### **Da periodicidade dos pagamentos de PLR realizados em 2010**

Em seu voto, sustenta o Relator que a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é uma imunidade e, como tal, a interpretação da legislação de regência não deve “reduzir o alcance da norma constitucional e impedir a distribuição da PLR”.

Nessa linha, assevera que a regra da periodicidade não seria “excessivamente rígida” e que a norma não permitiria “a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado”, no caso de “descumprimento da periodicidade”. Dessa forma, em sua perspectiva, dos dois pagamentos efetuados no primeiro semestre de 2010, apenas o primeiro deve ser excluído da autuação. Porém, não comungamos desse entendimento.

Em que pese a polêmica que ainda se observa na doutrina quanto à natureza da PLR, ou seja, se corresponde a uma imunidade ou a uma isenção, de fato, o direito à participação nos lucros encontra abrigo na Carta Maior, em seu art. 7º, inciso XI, o qual, todavia, transfere à legislação infraconstitucional a definição da forma como essa participação será realizada.

Pois bem, no plano infraconstitucional, a Lei 8.212, de 24/7/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social, assim dispõe sobre a participação nos lucros e resultados:

*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)*

*[...]*

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

*[...]*

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

(Grifo nosso)

Como se vê, a PLR somente não integrará o salário de contribuição se for paga ou creditada de acordo com lei específica.

No caso em questão, a lei específica é a Lei 10.101, de 19/12/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que traz a seguinte regra quanto ao pagamento da PLR, em seu art. 3º, § 2º:

*§ 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.*

Por seu turno, o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, determina a interpretação literal da legislação que disponha sobre a outorga de isenção, nos seguintes termos:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*[...]*

*II - outorga de isenção;*

Nesse particular, trazemos à baila a seguinte lição de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> quanto ao alcance da interpretação literal:

*Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.*

Dessa forma, à luz da legislação de regência, para não integrar o salário de contribuição, a PLR, a que faz jus o empregado, deve ser paga em, no máximo, duas parcelas no ano civil. Logo, se a PLR for paga em três ou mais parcelas, o pagamento não terá sido feito de acordo com a lei específica, segundo manda o art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei 8.212/91, e deverá integrar a base de cálculo das contribuições.

E nem se diga que parte da PLR pode ser paga de acordo com a lei e parte em desacordo, pois a PLR é uma só e deve ser paga integralmente na forma determinada pela Lei 10.101/00. Só assim teremos a subsunção do seu pagamento à regra isentiva da Lei 8.212/91.

Portanto, se o acordo para pagamento da PLR prevê dois pagamentos no ano<sup>4</sup>, se os empregados receberam mais de dois pagamentos no ano, a PLR paga a esses empregados não terá obedecido à periodicidade estabelecida na Lei 10.101/00 e, conseqüentemente, deverá compor a base de cálculo das contribuições.

Ademais, no item 18.2.6 do relatório fiscal, fl. 71, são apontados vários pagamentos realizados em 2010, os quais, inclusive, foram citados pelo Relator:

18.2.6 O “Programa de Participação dos Colaboradores nos Lucros e Resultados da Empresa” - PPCLR, em anexo, assinado em 09/03/2009, prevê pagamento com periodicidade de no mínimo 6 meses, e teve pagamentos em 03/2010, 04/2010, 05/2010, 09/2010 e 10/2010.

Sendo assim, em relação aos empregados que receberam mais de dois pagamentos (parcelas) em 2010, incluindo a rubrica 306, o valor total recebido deverá integrar o salário de contribuição.

### **Das regras claras e objetivas e da negociação**

Segundo se observa em seu voto, após fazer uma breve abordagem sobre alguns detalhes do Plano de PLR, tais como (i) o pagamento de percentual mínimo de 5% do lucro realizado; (ii) a definição dos valores individuais por meio de critérios como tempo de serviço, remuneração e resultado do setor; (iii) a utilização de fórmulas matemáticas com variáveis relacionadas ao número médio de salários, à meta da companhia, à meta da área, à avaliação profissional, ao peso da função atribuído ao profissional, etc., além de fazer menção aos testes WAIS e WISC de inteligência, o Relator conclui que o plano apresenta regras claras e objetivas.

O Relator aduz, ainda, que tais detalhes (critérios do plano) estariam previstos em documento assinado pelos representantes da comissão dos empregados, em

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 32ª edição, Malheiros, São Paulo, 2011, p. 114.

<sup>4</sup> Do contrário, o próprio acordo firmado para pagamento da PLR já estaria em desacordo com a legislação.

momento anterior à assinatura do instrumento decorrente da negociação, e com expressa menção de que o valor individual tomaria por base os critérios de tempo de serviço, remuneração e resultado do setor, o que demonstraria que as metas não teriam sido estabelecidas unilateralmente, mas sim mediante negociação entre as partes interessadas.

Contudo, não é o que se observa na análise minuciosa feita pela fiscalização, conforme se extrai do seguinte excerto do relatório fiscal. fls. 48 a 96:

*18.2.8 De acordo com o PPCLR, em sua Cláusula Segunda, haveria valores distribuídos a título de PLR quando:*

*CLAUSULA SEGUNDA*

*O percentual mínimo para o pagamento da participação nos lucros ou resultados será de 5% do lucro realizado ajustado.*

*[...]*

*Parágrafo primeiro - O lucro líquido realizado ajustado, (LLRA) será calculado mediante a fórmula a seguir:  $LLRA = LLC - FNR - PI - PC$ , onde:*

*LLC é o Lucro Líquido Contábil constante das Demonstrações Contábeis referentes ao período em referência, relativo ao exercício de apuração da Participação;*

*FNR é a parcela do Lucro Líquido Contábil relativo as faturas não recebidas, devendo esta, ser adicionada ao LLRA do período em referência ao que se der os respectivos recebimentos destas faturas;*

*PI é a Provisão para o pagamento de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, também constante das Demonstrações Contábeis do Exercício em referência;*

*PC é uma provisão para Contingências Trabalhistas Cíveis e de qualquer outra natureza, ainda que não registradas no Balanço Contábil, desde que devidamente demonstradas e apuradas.*

*Parágrafo segundo — A empresa poderá conceder Participação, ainda que não tenha havido no período o Lucro Líquido Realizado Ajustado acima definido; no caso de haver sido alcançada uma meta específica, determinada em seu plano de ação anual.*

*18.2.9 Do extraído, percebe-se claramente que, para haver valores a serem distribuídos, a condição única e necessária é haver lucro líquido após os ajustes estabelecidos – LLRA. Deste lucro líquido ajustado, seriam destinados no mínimo 5% para distribuição em PLR, todavia este percentual poderia ser majorado a critério único da empresa, e mais que isso, ainda que não houvesse LLRA no período, a empresa poderia distribuir valores de PLR, caso uma determinada meta específica em seu*

*plano de ação anual fosse atingida. No entanto, não explicou como isso seria feito e nem qual meta seria essa, ficando todos os limitadores a cargo da subjetividade da empresa.*

*18.2.10 Esta cláusula, ao contrário do intuito preconizado pela Lei 10.101/00, especificava que a empresa detinha total poder decisório de quanto seria distribuído a título de PLR, independentemente da vontade ou participação do empregados na decisão. Os valores a serem distribuídos poderiam ser decididos a qualquer tempo pela empresa, até mesmo após encerrado o período de apuração do LLRA, e na prática, nem mesmo dependiam de haver LLRA. Ora, se não havia critérios que efetivamente determinassem o percentual de LLRA que seria distribuído, então por óbvio, o percentual a ser distribuído podia ser qualquer um, a bel prazer da companhia. Este fato, conjugado com a forma que a empresa utilizou-se para calcular os valores individuais a pagar de PLR [...] comprova que o PLR não era um programa de participação nos resultados, e sim um instrumento para pagamento de salários variáveis, a critério da empresa, livre de riscos ou intempéries.*

*18.2.11 Já em sua Cláusula Terceira, o PPCLR estabelecia o que seriam as regras para distribuição do PLR para cada empregado, conforme a seguir:*

#### *CLÁUSULA TERCEIRA*

*A participação nos lucros ou resultados terá um caráter global, porém sua avaliação e distribuição terão um caráter individual. A definição do valor individual dar-se-á através de critérios como: tempo de serviço, remuneração e do resultado do setor. Assim, sendo a parcela devida a cada empregado do total a ser distribuído, conforme estabelecido na cláusula segunda supra citada, será fixada de acordo com o cumprimento de metas setoriais que cada EMPREGADO tenha contribuído para o resultado financeiro positivo do EMPREGADOR ao longo do período de apuração da participação.*

*18.2.12 Do extraído, percebe-se que o valor total do PLR seria distribuído por funcionário, tendo como base critérios como tempo de serviço, remuneração e resultado do setor. Todavia, o Acordo estabelece uma simples enumeração exemplificativa do que poderia ser estabelecido. Não há explicação alguma de como seriam efetivamente determinados esses critérios, quais seriam os pesos aplicados a cada um deles, e como eles seriam avaliados. Ou seja, o Acordo nesta parte é totalmente subjetivo, deixando a cargo e poder da empresa determinar efetivamente como seria distribuído individualmente o valor para cada empregado.*

*18.2.13 A Cláusula Terceira também menciona que a parcela devida a cada empregado, do total a ser distribuído e fixado na cláusula segunda supra citada, será determinada de acordo com o cumprimento de metas setoriais ao longo do período de apuração da participação. Acontece que, como já demonstrado,*

*o total a ser distribuído é discricionário por parte da empresa, não é “fixado” na cláusula segunda. Além disso, o Acordo continua imerso em subjetividades, pois não estabelece como seria calculada a participação de cada empregado em relação ao valor total distribuído pela empresa, não estabelece quais seriam as metas setoriais de cada empregado, e por último, não estabelece como estas metas seriam mensuradas ao longo do período de apuração.*

Como se pode ver na transcrição acima, dada a acentuada liberdade da empresa na definição de valores e ponderação de critérios, independente do grau e inteligência de cada empregado, parece, de fato, ser impossível aos empregados saberem, previamente, quais percentuais serão utilizados na PLR. Esse, inclusive, é o entendimento da decisão de primeira instância, fls. 1.109 a 1.132:

*Da leitura do Programa de Participação dos Colaboradores nos Lucros e Resultados (PPCLR), é impossível a qualquer empregado saber previamente qual o percentual utilizado para o pagamento da Participação no Lucro ou Resultado, dada a carga discricionária prevista nesta cláusula. Isso porque está previsto um percentual mínimo de 5% para o pagamento da participação, mas que poderia ser majorado a critério único da empresa.*

*Frise-se que o parágrafo segundo desta mesma cláusula prevê que mesmo não havendo o Lucro Líquido Realizado Ajustado, a empresa poderá distribuir valores de PLR, caso uma determinada meta específica em seu plano de ação fosse atingida, mas não há qualquer explicação como isso seria feito e nem qual meta seria essa.*

*A empresa foi intimada a indicar qual foi efetivamente o percentual utilizado para o pagamento do PLR em março de 2010, a fornecer o documento de previsão de utilização deste percentual e a demonstrar como foi calculado o LLRA e todas as parcelas de ajuste necessárias (indicadas no parágrafo primeiro da cláusula segunda do PLR), juntando todos os documentos e os cálculos necessários para a demonstração.*

*Em resposta, informa que "o valor distribuído aos seus empregados no ano de 2010 a título de PLR foi de R\$ 35.649.550,15, correspondente a 39,42% do Lucro Líquido Contábil da Carioca", que o documento que prevê a utilização do percentual distribuído é o Programa de Participação dos Colaboradores nos Lucros e Resultados da empresa, assinado em 09 de março de 2009, bem como o programa de participação dos empregados nos resultados de 2009, ora anexados (...). (grifei)*

*Vê-se o que valor a ser distribuído (R\$ 35.649.550,15) corresponde a um percentual de 39,42% sobre o Lucro Líquido Contábil, enquanto que o PPCLR prevê um percentual mínimo de 5% para o pagamento da participação nos lucros ou resultado sobre o Lucro Realizado Ajustado (LLRA).*

*Afirma a Impugnante que, para a determinação do exato valor a distribuir, acordou que o valor total de PLR seria uma porcentagem do alcance da Meta da Companhia determinada para o ano de 2009, ou seja, seria uma porcentagem de seu faturamento, conforme gráfico que reproduz.*

*Este cálculo exemplifica a falta de critérios claros e objetivos que efetivamente determinassem o percentual de LLRA que seria distribuído, ficando as definições para posterior decisão da Impugnante, consagrando, assim, a prevalência da vontade do empregador sobre a vontade dos empregados.*

Ademais, ao contrário do que entende o Relator, mesmo que o Plano de PLR tenha sido assinado por todas as partes, foi no Programa de Participação dos Empregados nos Resultados de 2009 (PPER) que a empresa se baseou para o cálculo da PLR paga, e esse documento foi elaborado unilateralmente pela empresa, tendo sido apenas levado ao conhecimento dos empregados, segundo se observa nesse próprio documento, fls. 229 a 305:



**PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS RESULTADOS DE 2009**  
- Para conhecimento dos empregados que compõe a Comissão que trata da Participação nos Resultados

A **CARIOCA** estabeleceu para o ano de 2009, o Programa a seguir exposto que deve ser levado ao conhecimento do Sindicato Profissional para a assinatura do Acordo Coletivo de PLR.

Esse PPER, inclusive, divide os empregados em “Horistas”, “Nível Médio” e “Estratégicos”, aplicando para cada grupo critérios diferenciados de cálculo da PLR, sendo que tal diferenciação não chegou a constar do Plano de PLR, e, portanto, não é produto de acordo entre as partes, razão pela qual não encontra amparo suficiente a alegação recursal, acatada pelo Relator, de que haveria “definição bilateral de regras”.

Para os “Horistas”, inclusive, não há qualquer meta individual a ser atingida, e isso chegou a ser confirmado pela própria defesa da empresa, durante a sustentação oral.

Nesse particular, insta destacar que, nos termos da Lei 10.101/00, a PLR se constitui não só em um instrumento de integração entre capital e trabalho, mas também em um incentivo à produtividade. Dessa forma, seu pagamento deve estar sujeito a mecanismos de aferição da produtividade, da qualidade e da lucratividade da empresa, mediante programas de metas e resultados com a participação de todos os empregados. Logo, se os “horistas” não estão sujeitos a metas individuais, o Programa de PLR não cumpriu seu fim.

Além do mais, ao examinar as avaliações realizadas pela empresa, a fiscalização se deparou com um quadro irreal, ou, quiçá, surreal, senão, vejamos:

*18.2.30.10 Conforme a “Planilha PPR Mensalistas em sua Aba Avaliação Prof Nível Médio”, cada nota, variando de 1 a 15, possui duas casas decimais de grau de precisão. Contudo, mesmo com este grau de precisão incrível, verificou-se que, para um determinado valor final de AP [Avaliação profissional], TODAS e vamos frisar TODAS, as pessoas que receberam tal AP*

*possuem a mesma sequência de notas nos seus 12 itens avaliados. Ao se analisar os casos em que os funcionários obtiveram a mesma AP 3,99, verifica-se que são 74 empregados com esta mesma AP final e todos tiveram a mesma sequência nos 12 itens de avaliação, conforme quadro a seguir:*

Matr.	Segurança e Qualidade			Credibilidade			Simplicidade			Espírito de Equipe			AP
	AV 1	AV 2	AV 3	AV 1	AV 2	AV 3	AV 1	AV 2	AV 3	AV 1	AV 2	AV 3	
109959	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
15679	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
168882	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
78611	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
161616	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
170283	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
112542	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
25313	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99
117315	4,79	3,91	4,11	4,47	3,80	3,52	4,19	4,31	3,87	4,07	3,52	3,36	3,99

(Transcrevemos, exemplificativamente, apenas uma parte do quadro)

*18.2.30.11 É possível admitir que 74 pessoas obtiveram uma avaliação final de 3,99, no entanto pode-se afirmar que é impossível que os 74 funcionários tivessem notas (com grau de precisão de 2 casas decimais) iguais em todos os 12 itens de avaliação. Se considerarmos que um dos avaliadores seria Gestor Direto do profissional, o acontecido se torna uma impossibilidade matemática/estatística ainda mais gritante, pois se tratariam de avaliadores diferentes concedendo precisamente as mesmas notas.*

*18.2.30.12 Soma-se ao exposto o fato de que diversos empregados tiveram exatamente a mesma avaliação final AP (frisando, com um grau de precisão de 2 casas decimais). De um total de 249 empregados avaliados: 74 empregados tiveram AP 3,99, 80 empregados tiveram AP 6,15 e 38 empregados tiveram AP 7,99, perfazendo 77% do total dos empregados avaliados, ou seja, 192 empregados.*

[...]

*18.2.30.14 Não há como se chegar a outra conclusão senão a de que a AP, como um todo, é uma matriz de valores/coeficientes elaborada com o intuito de confeccionar um valor final de PLR almejado pela companhia. Não se trata de uma avaliação de fato, e sim uma manipulação de valores.*

[...]

*18.2.31.12 Importante ressaltar que os Srs. Eduardo Backheuser e Ricardo P. Backheuser Júnior (Diretores Estatutários e acionistas) obtiveram a avaliação de 13,66 com salário base de R\$ 9.720,00 o que resultou no PLR de valor R\$ 2.700.584,98, e que a Sr. Roberto José T. Gonçalves (Diretor Geral da Empresa) cujo salário base era de R\$ 11.448,00 obteve a avaliação de 11,60, de tal modo que o valor percebido de PLR pelos três diretores fosse exatamente o mesmo, ou seja, R\$*

*2.700.584,98. Isto demonstra que a avaliação nada mais é do que um meio para se atingir um determinado fim, ou seja, tem-se um valor que a empresa deseja pagar e ajusta-se a avaliação para que esse valor seja atingido.*

E não é só esse quadro. No relatório fiscal constam outros quadros que, associados a esse, mostram que as metas (MAA ou MC), as avaliações (AP) e o tempo de efetivo trabalho (PET), previstos no PPER, representaram, nas palavras da fiscalização, “apenas uma máscara” voltada a justificar os valores pagos pela empresa a título de PLR.

Diante do exposto nesse voto, lembrando que há muito mais informações no relatório fiscal, resta evidente a ausência de clareza e objetividade nas regras do Plano de PRL, além de terem sido definidas unilateralmente pela empresa.

### **Da PLR para aos diretores**

Segundo aponta o Relator, nos termos da Solução de Consulta COSIT 368, de 18/12/14, o diretor estatutário que mantenha as características inerentes à relação de emprego é segurado obrigatório da previdência e sua participação nos lucros não integra o salário de contribuição.

O Relator acata, ainda, a alegação da Recorrente de que a fiscalização não teria comprovado a ausência de subordinação dos diretores em relação à empresa. No entanto, não entendemos assim.

Conforme se observa no relatório fiscal, em seu item 18.2.31.14.5, a fiscalização tratou, inicialmente, da relação jurídica entre os diretores e a empresa, cotejando o quadro fático com a Súmula nº 269 do TST e com o art. 9º, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6/5/99, que assim dispõem:

#### **Súmula 269 do TST**

*O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.*

#### **Regulamento da Previdência Social**

*Art. 9º [...]*

*[...]*

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

Como se percebe nesses dispositivos, o empregado eleito para ocupar cargo de direção na empresa tem a sua relação empregatícia suspensa, salvo se mantida a subordinação jurídica, que é uma das características inerentes à relação de emprego, porém, segundo a fiscalização, não é o que ocorreu no caso em tela, conforme assim esclarece:

*18.2.31.14.8 [...] O cargo de diretor eleito de Sociedade Anônima é incompatível com a figura do empregado, porque se a relação jurídica, na prática, apresentar características de vínculo de emprego, nos termos do art. 3º, da CLT, estaremos diante de nulidade contratual.*

*[...]*

*18.2.31.14.9 Seria absurdo imaginar subordinação nesse caso, considerando que o diretor eleito é mandatário da sociedade; a quem poderia estar subordinado?*

Ademais, até maio de 2009 os diretores eram informados, em GFIP<sup>5</sup>, como contribuintes individuais (código 11), e só a partir de junho de 2009 passaram a ser enquadrados como empregados, o que leva a crer que tal ajuste (na relação formal entre os diretores e a empresa) teve por fim o recebimento da PLR, em especial por que a Assembleia Geral da companhia não chegou a estabelecer o pagamento de tal participação aos diretores, conforme se extrai da seguinte informação prestada pela Recorrente, à fiscalização:

*Os Diretores receberam PLR em razão de sua condição de Empregados, e, portanto, não há ata [da Assembleia Geral] estabelecendo o pagamento de participação dos lucros para os administradores.*

No caso em tela, o que vemos não são empregados ascendendo a um cargo de direção, mas sim diretores/administradores (não empregados) que foram enquadrados na qualidade de empregados para receberem PLR. O quadro fático leva facilmente a essa conclusão.

Quanto à subordinação, a Recorrente tenta inverter o ônus probatório, alegando que caberia ao Fisco fazer a comprovação de tal quesito da relação empregatícia, e, ainda, que os diretores estatutários estariam subordinados ao Diretor Geral, e este, por sua vez, estaria subordinado ao Conselho Fiscal.

Primeiramente, há que se frisar que a não consideração dos diretores, como empregados, pela fiscalização, se deu com base na legislação (Lei 8.212/91, Lei 6.404/7, RPS e CTL), na doutrina do TST (Súmula 269), nas GFIPs apresentadas, na participação acionária do diretores, no Estatuto Social da companhia e na forma como a PLR dos diretores foi apurada, e não por mera suposição, segundo alega a Recorrente. Além do que, o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, e, portanto, cumpre ao contribuinte o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Quanto à alegada subordinação dos diretores ao Diretor Geral e deste ao Conselho Fiscal, pedimos *venia* para transcrevermos o seguinte trecho da decisão de primeira instância, com a qual concordamos:

*Da leitura dos dispositivos [do Estatuto Social da companhia], verifica-se que o Estatuto Social da Atuada foi bastante claro ao demonstrar que os diretores eleitos para integrar a diretoria*

<sup>5</sup> Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social.

*não se submetem a subordinação típica dos empregados, já que delega expressamente aos diretores, com amplos poderes, a direção e a administração dos negócios da companhia, e preceitua que a representação externa da Sociedade será feita por Diretores ou por procuradores nomeados pelos Diretores.*

*Cabe observar, também, que não há, no Estatuto Social da Autuada, nenhuma previsão de que as atividades dos administradores serão realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida pelo próprio Estatuto Social.*

*Registre-se que diferentemente dos empregados, que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a uma hierarquia, os diretores da Autuada têm suas atribuições vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembléia da Companhia. É este órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da Companhia, fixa suas remunerações e delega o poder de gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade.*

*Deve-se frisar, como já relatado pela Autoridade Fiscal, que não há previsão no Estatuto para a existência do Conselho de Administração, e mesmo que ele existisse, o simples fato de haver na empresa uma entidade administrativa superior, no caso o Conselho de Administração, não é o bastante para caracterizar subordinação. A finalidade de tal órgão é de acompanhamento da gestão empresarial de forma ampla, do cumprimento de diretrizes regulamentares e das normas legais pertinentes sendo o controle em questão inerente à função societária.*

*Como bem destacado pela Autoridade Fiscal, "os diretores Eduardo Backheuser e Ricardo P. Backheuser Junior são acionistas que juntos possuem 54% do capital da empresa SANTO AVITO PARTICIPAÇÕES S.A, CNPJ 09.299.954/0001-11, empresa a qual detém 100% do capital da CARIOCA CHRISTIANI NIELSEN ENGENHARIA S.A, conforme pode-se verificar na 'DIPJ Ano Calendário 2010 da empresa CARIOCA CHRISTIANI NIELSEN ENGENHARIA S.A' em anexo. Portanto temos a inverídica situação em que os donos/controladores da empresa se dizem "empregados de si mesmos."*

*Em relação às alegações no sentido de que os diretores estavam subordinados ao Diretor Geral, pois este tem a competência de supervisionar as atividades dos demais Diretores, seja coordenando, orientando ou atribuindo a qualquer dos Diretores atividades e tarefas especiais, independente daquelas que lhe couberem ordinariamente, conforme disposto no parágrafo 6º do artigo 8º do Estatuto da Impugnante, cabe registrar que tal atribuição não se confunde com a subordinação hierárquica inerente à categoria de segurados empregados. A relação dos Diretores diante do Diretor Geral é estatutária e não trabalhista.*

*Improcedente também a alegação de que o Diretor Geral estaria subordinado ao Conselho Fiscal, na forma da Lei das S/A. As relações entre a Diretoria e o Conselho Fiscal nas Sociedades Anônimas regem-se pelas diretrizes constantes na Lei nº*

*6.404/76 e do Estatuto da empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhistas.*

*A subordinação hierárquica direta inerente à categoria de segurados empregados, que reduz substancialmente a autonomia do diretor na sua área de atuação, não foi demonstrada pela impugnante à fiscalização, o que afasta o enquadramento de tais diretores como segurados empregados, conforme previsto no artigo 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212, de 1991.*

Portanto, não se sustenta a alegada subordinação jurídica dos diretores estatutários, defendida pela Recorrente.

Quanto à decisão proferida no Acórdão CARF nº 2201-003.370 e citada pelo Relator, em que pese o pagamento de PLR a contribuintes individuais não compor o objeto do presente processo, gostaríamos de tecer algumas considerações a respeito, que entendemos serem oportunas.

Em nossa ótica, a interpretação dada ao art. 7º da Constituição Federal, pelo citado acórdão, se mostra deveras ampliativa. Tal artigo, apesar de utilizar a palavra "trabalhadores" e não a palavra "empregados", relaciona, em trinta e três dos seus trinta e quatro incisos, direitos inerentes à relação empregatícia, e apenas estende tais direitos aos trabalhadores avulsos, em seu inciso XXXIV, o seja, esse artigo da Carta Maior não trata de qualquer trabalhador, mas sim de empregados.

A Lei 10.101/00, por seu turno, ao dispor sobre a PLR, trata de empregados e não de qualquer trabalhador que presta serviços à empresa. Nessa linha é o Acórdão nº 9202-004.305, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

*Assim resta perquirir se essa participação estaria albergada pela Lei nº 10.101, de 2000, esta sim específica, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Entendo que a resposta para essa questão esteja na redação do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que define a participação nos lucros ou resultados como sendo aquela objeto de negociação entre a empresa e seus **empregados**. Ora, administradores não são empregados.*

(Grifo no original)

Dessa forma, deverá ser mantido o lançamento na forma como operado pela fiscalização e confirmado pela decisão de primeira instância.

## **Conclusão**

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** à parte conhecida do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira