



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

Processo n° 35301.011658/2006-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.811 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/08/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETORES E ADMINISTRADORES. LEI Nº 6.404/76. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. O pagamento de participação nos lucros ou resultados das empresas, a diretores não empregados, possui previsão legal no art. 152 da Lei 6.404/76, em conformidade com o disposto no art. 7º, XI da Constituição Federal de 1988, de modo que tais valores devem ser excluídos do presente lançamento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera que negavam provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira por entender que a lei 10.101/2000 pode ser aplicável a categoria de não empregados e apresentará declaração de voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera – Presidente em Exercício

Igor Araújo Soares - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Vieira Monteiro e Silva, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carlos Henrique de Oliveira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, em face da Decisão Notificação de fls., que manteve a integralidade Da NFLD n. 37.037.335-0 lavrada para a cobrança de contribuições previdenciárias parte da empresa, incidentes sobre a pagamentos efetuados aos segurados administradores da recorrente a título de participação nos lucros e resultados.

O relatório fiscal apontou ter considerado tais verbas como componentes da base de cálculo das contribuições previdenciárias tendo em vista que a Lei 10.101/00 somente atribuiu a benesse da não incidência com relação aos segurados empregados, e não com relação aos segurados administradores.

O período apurado compreende a competência de 02/2001, 02/2002, 08/2003, 02/2004, 08/2004, 02/2005 e 08/2005, tendo sido a recorrente cientificada em 31/07/2006.

Após a impugnação, fora determinada a realização de diligência, para que ficasse devidamente esclarecido a natureza do vínculo dos administradores com a empresa, se efetivamente contribuintes individuais ou segurados empregados.

Sobreveio resposta, determinando a retificação do lançamento, com o posterior envio dos autos para julgamento pela DRJ.

Proferida DN e interposto o competente Recurso Voluntário, subiram os autos a este eg. Conselho, oportunidade na qual, ao restar provido, esta Turma determinou a anulação de referida DN pelo fato do contribuinte não ter sido intimado do resultado da diligência solicitada em primeira instância.

Já com novo acórdão proferido, a DRJ declarou a decadência até a competência de 07/2001, com base no art. 150, 4º do CTN, tendo em vista ter sido verificada a ocorrência de recolhimentos parciais, bem como determinou a exclusão do lançamento dos pagamentos efetuados aos administradores *BOLIVAR BALDISSE ROITTOZ MOURA, CARLOS ALBERTO —MARTINS —BASTOS, JOÃO PEDRO - GOUVEA VIEIRA FILHO*. Não houve a interposição de recurso de ofício.

Em seu recurso defende que o inciso XI do art. 7º da CF é auto-aplicável, mesmo antes da edição da Medida Provisória 794/94, posteriormente convertida na Lei 10.101/2000.

Sustenta que a lei 10.101/00 regulamentou exclusivamente a participação nos lucros e resultados devida aos trabalhadores empregados, não se aplicando às demais espécies de trabalhadores.

Defende que o pagamento das participações nos lucros aos administradores por foi realizado com fundamento no art. 190 c/c 152 § 1º da Lei 6.404/76 e no art. 33 do Estatuto Social da empresa. Enfatiza que os referidos valores foram inclusive declarados para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, o que corrobora a inexistência de qualquer

vinculação dos pagamentos com os ditames da Lei 10.101/2000, não se aplicando, ao caso, à hipótese o art. 28 § 9º "1" da Lei 8.212/91.

Argumenta que ao grafar os termos trabalhadores e remuneração, o legislador constitucional pretendeu que a todos, empregados ou não, fosse garantido o direito de participação nos lucros das empresas, desvinculando este direito da remuneração por estes percebida, do que se conclui que a imunidade em questão não se restringe aos trabalhadores empregados, bem como que a desvinculação é relativa ad gênero remuneração, do qual salário é uma espécie restrita. Conclui, dessa forma, que a interpretação que fundamenta o lançamento ora atacado, viola de maneira frontal o disposto no artigo 110 do CTN, na medida em que pretende alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressamente no inciso XI, do artigo 7º da Constituição Federal, com o intuito de definir competência e exigir a contribuição previdenciária ora impugnada.

Aponta que ao identificar todos os pagamentos da rubrica como Participação nos Lucros de Administradores, a fiscalização utilizou-se de presunção, o que é inadmissível.

Que a verdade material, em oposição a verdade legal, aponta para a existência de Diretores que não perdem sua condição de empregados, caso em que podem receber participação nos lucros, nos termos da lei 10.101/2001, sendo necessária, ainda a exclusão do lançamento dos valores pagos ao diretor *ROBERTO BASTOS TELLECHA FILHO*.

Por fim, sustenta que mesmo em se cogitando que diante da eventualidade dos pagamentos efetuados, a verba creditada aos administradores também não merece ser considerada como base de cálculo das contribuições previdenciárias, a teor da Lei 8.212/91, bem como que não existem razões legais para que a NFLD indique diretores da impugnante como co-responsáveis, por não se enquadrarem nas hipóteses do art. 135 do CTN.

Sem contrarrazões da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, vieram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Igor Araújo Soares - Relator

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Sem preliminares.

MÉRITO**Do pedido de exclusão do segurado Roberto Bastos Tellecha Filho**

Inicialmente, pugna a recorrente pela exclusão do lançamento dos valores pagos ao Sr. Roberto Bastos Tellecha Filho, tendo em vista que o mesmo somente teve o seu contrato de trabalho suspenso até 30 de abril de 2004.

Em que pese referidos argumentos, da análise dos autos, não vejo como deixar de concordar com as conclusões da DRJ, no sentido da impossibilidade de acatamento de referido pedido pelo motivo único do lançamento não contemplar pagamentos efetuados ao mesmo (vide planilha demonstrativa de lançamentos contábeis de fls. 30 e Relatório de Lançamentos), ainda que comprovada a sua condição de empregado.

Sobre o assunto, confira-se o que decidiu a DRJ:

33. Na hipótese, os documentos adunados pela empresa demonstraram a suspensão do contrato de trabalho até 30 de abril de 2004 dos administradores BOLIVAR BALDISSEROITOZMOURA, CARLOS ALBERTO —MARTINS —BASTOS, JOÃO PEDRO - GOUVEA VIEIRA FILHO e ROBERTO BASTOS TELLECHA FILHO.

34. Os tít primeiros foram excluídos do lançamento. Já o Sr. Roberto Bastos Tellecha Filho não consta como beneficiário da Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa no período, o que pode ser constatado através de uma análise perfunctória os presentes autos, especialmente o Relatório de Lançamentos de fls. 07/08.

35. Embora tenha apresentado até o momento quatro peças impugnatórias, em nenhum momento a empresa apresentou quaisquer documentos que comprovem ter efetuado pagamentos até a data de 30/04/2004 ao referido segurado a título de participação nos lucros ou resultados e que tais pagamentos tenham integrado a base de cálculo do presente lançamento.

36. Em resumo, os documentos adunados na primeira impugnação apresentada pela empresa a fim de demonstrar a suspensão do contrato de trabalho de alguns administradores

foram integralmente aceitos pela Fiscalização, exceto quanto ao sr. Roberto Tellecha Filho, pela simples razão de que não foram lançadas contribuições sobre pagamentos ao mesmo efetuados.

Logo, tal pedido não pode ser acatado.

Da auto aplicabilidade do art. 7º inciso XI, da Constituição Federal

Com relação ao lançamento de PLR, a recorrente sustenta que o art. 7º, IX, da CF é norma auto aplicável, de modo que, diante da imunidade prevista na Carta Magna, os pagamentos efetuados a título de participação dos empregados e administradores no lucro já se afastariam do conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Da leitura da norma em comento, percebe-se que a Constituição Federal de 1988 remeteu de forma expressa à lei ordinária a incumbência na fixação dos direitos da participação nos lucros, confira-se:

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**.*

Dessa forma, a meu ver, a norma supra, apesar de insculpir verdadeira imunidade, fez clara a alusão à necessidade de promulgação de norma infraconstitucional que regulamente e integre o pagamento da participação nos lucros e resultados, para que então venha a ser desvinculada do salário.

A própria constituição Federal exige a promulgação de legislação ulterior que venha a definir as condições necessárias para que o direito por ela garantido, possa surtir seus efeitos de forma prática.

O saudoso jurista Pontes de Miranda já dizia que nem todas as normas constitucionais são aplicadas em decorrência da simples promulgação do texto constitucional, conforme lição a seguir:

*“quando uma regra se basta, por si mesma, para a sua incidência, diz-se bastante em si, self executing, self acting, self enforcing. Quando, porém, precisam as regras jurídicas de regulamentação, porque, sem a criação de novas regras jurídicas, que as complementem ou suplementem, não poderiam incidir e, pois, ser aplicadas, dizem-se não bastantes em si” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. São Paulo: Max Limonad, 1953, p.148).*

Assim, diante da própria constituição ter determinado a necessidade de norma regulamentadora, *in casu*, somente com a existência desta e desde que respeitado os limites que por ela vierem a ser impostos, é que irão surtir na prática os efeitos essenciais da norma constitucional.

Assim, não reconheço a auto-aplicabilidade do dispositivo.

Da PLR paga aos administradores

Sobre o assunto, o auditor autuante entendeu pelo lançamento em decorrência do entendimento no sentido de que a PLR somente pode ser paga aos trabalhadores efetivamente tidos como empregados, já que a Lei específica aplicável em respeito ao comando do art. 7, inciso IX, da CF/88 é tão somente a Lei 10.101/00, não se estendendo seus efeitos, portanto, aos administradores não empregados.

É sabido que o art. 7º da Constituição Federal estabelece, entre os direitos sociais fundamentais dos trabalhadores, a possibilidade de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, senão vejamos:

*Art. 7º da CF: 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; [...].

O inciso XI estabelece que a participação nos lucros, ou resultados, deva ser desvinculada da remuneração com o objetivo de estimular a distribuição de lucros e resultados pelas empresas, retirando os encargos incidentes sobre esta parcela, desde que paga dentro dos ditames legais.

Por sua vez, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, §9º, 'j', prevê que não integra o salário de contribuição a parcela referente à participação nos lucros ou resultados, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Vejamos o que determina o referido dispositivo legal:

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

§ 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;

Em relação ao trabalhador com vínculo empregatício, não subsistem dúvidas de que a Lei nº 10.101/2000 regulou a sua participação nos lucros ou resultados da empresa com o objetivo de estimular a “integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição”¹.

E a meu ver, também em respeito ao que determina o art. 7º, IV, da CF, a Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76), notadamente em seu art. 152, também trouxe expressa previsão no sentido da possibilidade do pagamento de participação nos lucros aos administradores das companhias por ela reguladas.

Eis o dispositivo citado:

Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
1 Art. 1º da Lei 10.101/2000: Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por IGOR ARAUJO

integrado entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por IGOR ARAUJO

SOARES, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997).

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

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

Cito, a propósito, excerto de judicioso voto proferido pelo E. Conselheiro Rycardo Henrique M. de Oliveira, no acórdão n. 9202-003.196, o qual a meu ver, muito bem traduz a possibilidade de que diretores não empregados sejam beneficiários de participação nos lucros

In casu, estabelecendo o legislador constituinte como destinatários da participação nos lucros e resultados da empresa OS TRABALHADORES pretendeu incluir não só os segurados empregados, mas também os contribuintes individuais que contribuíram/contribuem para o atingimento dos objetivos definidos pela empresa.

Pretendesse o legislador constituinte limitar o alcance da Participação nos Lucros e Resultados aos segurados empregados teria feito de maneira literal no bojo da norma constitucional retromencionada. Ao contrário, a única limitação/requisito ali inserido foi à exigência de os demais pressupostos estarem definidos em lei, o que é atendido no caso dos contribuintes individuais (diretores/administradores) pela Lei nº 6.404/76.

Mais a mais, a própria essência da verba nos faz concluir pela possibilidade de concessão aos diretores/administradores contribuintes individuais, uma vez se destinar à integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Ora, admitir que somente os segurados empregados tenham direito ao recebimento de Participação nos Lucros e Resultados implica dizer que os administradores/diretores contribuintes individuais não trabalham de maneira a contribuírem com o ganho de produtividade da empresa.

Destarte, a teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados,

independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz à conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, e Lei nº 6.404/1976, dependendo do período fiscalizado ou o beneficiário.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias senão estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada. Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica.

Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que tratandose de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso I e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena. Observe que tratandose de uma verdadeira imunidade, a interpretação da legislação ordinária não pode a menos que a intenção do legislador constituinte em sentido de possibilitar o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos trabalhadores, aí entendidos os segurados empregados e contribuintes individuais, como forma de integração entre capital e trabalho. A rigor, aqueles que se posicionam pela impossibilidade de pagamento de PLR aos diretores/administradores contribuintes individuais assim o fazem basicamente por concluírem que o termo trabalhadores constante da disposição constitucional acima não os abarca, ou mesmo por supostamente não haver lei específica tratando da matéria. Com as devidas vênias, os dois argumentos são falíveis. O primeiro, como acima explicitado, é facilmente rechaçado diante da própria literalidade da norma constitucional. Ora, trabalhadores não se limita a referir-se a segurados empregados. Acrescentase à essa conclusão o fato de

estarmos diante de uma imunidade, onde a interpretação das normas que regem a questão não pode ser mitigada, mas, sim, alargada, mormente objetivando atender o seu fim precípua, qual seja, integração entre capital e trabalho.

[...]

Partindo dessas premissas, se a própria Lei do Custeio da Seguridade Social (Lei nº8.212/91) determina que parte de seu financiamento se dará pelas receitas advindas das contribuições sociais incidentes sobre o salário de contribuição dos trabalhadores, contemplando, portanto, os segurados empregados e contribuintes individuais, não faz qualquer sentido se interpretar o mesmo termo (trabalhadores) constante do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, de forma diversa, limitada.

No mesmo sentido, não merece acolhimento o entendimento da inexistência de lei específica tratando da PLR dos administradores/diretores contribuintes individuais, eis que a Lei nº 6.404/1976 é expressa/literal ao contemplar aludida verba em seu artigo 152. Aliás, nem se diga que referida lei, por ser anterior a Constituição Federal de 1998, não se prestaria à “legislar” sobre o assunto. Essa conclusão põe a termo o instituto da recepção da norma pela Constituição Federal, que pretérita a esta, mas compatível, o que se constata facilmente no caso vertente.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Igor Araújo Soares.

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique Oliveira

Trata-se o presente de recurso voluntário interposto pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, contra decisão de 1º grau que entendeu procedente o lançamento fiscal sobre verba paga à título de participação nos lucros ou resultados, PLR, aos seus administradores, segurados contribuintes individuais.

O relatório fiscal apontou ter considerado tais verbas como componentes da base de cálculo das contribuições previdenciárias tendo em vista que a Lei nº 10.101/00 não se aplica aos contribuintes individuais.

O eminente relator, se pronunciou, em voto bem fundamentado, pela possibilidade de pagamento de PLR aos administradores das empresas constituídas em forma de sociedades anônimas, por entender que a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 152, prevê a distribuição de lucro a essa categoria de segurados, em conformidade com o artigo 7º, inciso XI da Carta Magna

Permito-me, com a máxima vênia, discordar quanto a esse fundamento legal como possibilidade de concessão de verbas pagas a título de PLR aos Diretores Estatutários, pelos motivos que passo a apresentar.

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)

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.

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 de dúvida, 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 nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 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 nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Como bem apontado pelo ilustre Relator, a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determina 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 Lei que instituiu a PLR afasta – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 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, e a denominam 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.

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”.

(grifos nossos)

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 nº 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 nº 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 nº 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2015 por LIZONTINA MARIA CAETANO, Assinado digitalmente em 20/05/2

015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por IGOR ARAUJO

SOARES, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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.

Nesse sentido, como leciona Montoro, acima transcrito, que a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Ou alguém poderia defender determina interpretação que discriminasse um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, quanto mais quando esse entendimento obstasse um direito que a própria Carta Magna não concedeu.

Ora, prezados Conselheiros, 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.” (grifos não constam do texto legal)

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.

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

Wagner Balera e Thiago Taborda 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”

Processo nº 35301.011658/2006-31
Acórdão n.º **2401-003.811**

S2-C4T1
Fl. 349

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 – somos de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, **com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente incluindo os contribuintes individuais**, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.

É como voto.

Carlos Henrique Oliveira.