ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.725064/2010-49

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

Processo nº	10680.725064/2010-49
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2301-005.638 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de setembro de 2018
Matéria	Contribuições Previdenciárias
Recorrente	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS (CEMIG) E OUTROS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

MULTA PREVIDENCIÁRIA MAIS BENÉFICA.

Nos termos da Súmula CARF n. 119, no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário em relação aos períodos de apuração até 11/2005, anteriores a 12/2005; (b) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação ao PLR dos administradores, vencido o conselheiro João Bellini Júnior; (c) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao PLR dos empregados, da seguinte maneira: (c.1) em relação à existência de metas, ficaram vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso, nessa questão; (c.2) em relação à data de assinatura do acordo, ficaram vencidos os conselheiros Reginaldo Paixão Emos, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior; (c.2) em relação à periodicidade dos pagamentos, todos os conselheiros entenderam cumprido o requisito; (d) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à aplicação da multa, por aplicação da Súmula CARF 119; (e) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à responsabilidade solidária, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso, nessa questão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro João Bellini Júnior

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG) contra o Acórdão n.º 02-51.330 da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte (MG), f. 972-983, que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad nº 37.312.228-4 De acordo com o relatório fiscal de fls. 18-20, o lançamento trata de exigência de contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre valores pagos pela Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG), aos empregados e a

administradores, diretores e membros de Conselhos, a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, no período de 03/2005 a 12/2006.

Segundo a fiscalização, não há base legal para exclusão da incidência sobre os pagamentos feitos a este título a administradores, diretores e conselheiros, além disso, os acordos coletivos não abarcam essas categorias de trabalhadores. Quanto aos pagamentos feitos aos empregados, o foram sem que tenham sido estabelecidos objetivos e metas, mais de duas vezes ao ano e com base em acordo coletivo firmado no final do ano.

Constam do pólo passivo do lançamento, na condição de contribuinte, a Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG), CNPJ 17.155.730/2001-64, e na condição de responsáveis solidárias integrantes do grupo econômico, com base no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, CEMIG Geração e Transmissão S/A, CNPJ 06.981.176/0001-58 e CEMIG Distribuição S/A, CNPJ 06.981.180/0001-16.

Os sujeitos passivos foram cientificados do lançamento em 21/12/2010, fls. 02 e 207-212, e apresentaram tempestivamente impugnação única, fls. 239-277. Em 29/10/2012, a DRJ converteu o julgamento em diligência, nos termos do despacho de fls. 629-630. Em atendimento ao pedido de esclarecimentos, foi emitido relatório fiscal complementar de fls. 633-635. Após, houve manifestação dos sujeitos passivos, fls. 966-968.

Os pontos controvertidos apresentados na impugnação e o resultado da diligência foram sintetizados no relatório do acórdão recorrido, o qual adoto aqui:

> *Afirma que ocorreu a decadência de parte do lançamento, nos termos do CTN, art. 150, § 4º. Como o lançamento ocorreu em dezembro de 2010, ele somente poderia alcançar os fatos geradores posteriores a dezembro de 2005; os fatos geradores de janeiro a novembro de 2005 estão extintos pela decadência. Cita doutrina e jurisprudência.*
>
> *Alega não ser possível a exigência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.*
>
> *Aduz não haver obrigatoriedade de fixação de metas e objetivos, mas sim regras claras e objetivas que minimizem ou impeçam o cumprimento do acordado.*
>
> *Alega que a fixação de objetivos e metas é uma faculdade das partes envolvidas na negociação e não uma obrigatoriedade imposta pela lei. Cita decisão do Carf.*
>
> *Cita trechos do Acordo Coletivo do Trabalho de 2004/2005 e afirma que as cláusulas são diretas, redigidas em linguagem acessível e de fácil compreensão e estabelecem critérios objetivos e claros para a aferição do valor que cada trabalhador receberá a título de PLR.*
>
> *Entende que o requisito obrigatório exigido pela Lei 10.101/00 foi cumprido, não havendo respaldo legal para que sejam desconsiderados os pagamentos efetuados a título de PLR apenas em razão da ausência de objetivos e metas. Cita decisões do Carf e jurisprudência.*

Afirma que realiza apenas dois pagamentos por ano a título de PLR. O pagamento realizado em março de 2005 se refere à PLR de 2004. Os valores pagos em março e julho de 2005 não foram destinados aos mesmos funcionários, e também não se referem ao lucro apurado no ano de 2005, como é o caso dos pagamentos seguintes, efetuados em novembro e dezembro, que se referem a um único pagamento a título de PLR, porém dividido em duas parcelas.Os valores pagos nos outros meses apontados pela fiscalização decorrem de ajustes e correções. Apresenta tabela onde justifica os pagamentos. Pede que os autos sejam baixados em diligência .

Argumenta que inexiste vedação legal à pactuação das regras para pagamento da PLR ao longo do ano que servirá de base para o pagamento. Diz que o acordo precisa apenas ser anterior ao pagamento da PLR, e não à percepção do lucro que será distribuído. Cita decisão do Carf.

Aduz que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos Administradores, Diretores e Membros do Conselho.

Afirma que a CF/88, artigo 7º, inciso XI, e a Lei 10.101/00 asseguram a participação nos lucros ou resultados a todo e qualquer trabalhador, e não apenas aos empregados. Cita jurisprudência.

Acrescenta que o ajuste da PLR destinada aos administradores, diretores e conselheiros da Cemig são realizados nos moldes definidos pela Lei 6.404/76, artigo 152, § 1º.

Argumenta que tais pagamentos, poderiam ser, no máximo, caracterizados como abono extraordinário, expressamente desvinculado do salário ou ganho eventual, nos termos da Lei 8.212/91, art. 28, § 9º,"e", 7.

Alega que os pagamentos glosados foram efetuados com base na lucratividade da empresa, ou seja, trata-se de verba que não remunerava o trabalho prestado. Diz estarem ausentes os requisitos da contraprestatividade e habitualidade. Cita jurisprudência.

Quanto à multa, diz ser equivocada a aplicação da Lei 11.941/09 e impossível a aplicação da multa de ofício, pois não aplicável quando da ocorrência dos fatos geradores. Disserta sobre a matéria.

Afirma que como a multa de mora aplicada com base no artigo 35 da Lei 8.212/91 teve sua aplicação limitada ao patamar de 20% pela MP 449/08, é compulsória a aplicação desse percentual em substituição a todos aqueles mais gravosos previstos anteriormente, caso contrário, restará afrontada a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, c do CTN. Cita jurisprudência.

Alega não existir sujeição passiva solidária da Cemig Geração e Transmissão SA e da Cemig Distribuição SA. Afirma que a fiscalização não demonstrou qual seria o "interesse comum" que

justifica, nos termos do art. 124, I do CTN a caracterização da responsabilidade solidária. Cita doutrina e decisão do Carf.

Pede: seja reconhecida a decadência referente às competências março, julho, agosto e novembro de 2005; o cancelamento do lançamento das contribuições sociais lançadas; caso seja mantido o lançamento, que a multa seja substituída pela multa de mora no patamar de 20%; seja reconhecida a inexistência de responsabilidade solidária; e o julgamento conjunto com os demais autos de infração conexos.

Os autos foram baixados em diligência para manifestação do auditor fiscal autuante sobre parte do lançamento, conforme despacho de fls. 627/629.

Em 16/11/12 o sujeito passivo diz juntar aos autos os Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, fls. 634/953, onde pretende demonstrar que os pagamentos realizados no mês de julho/2005 não se referem à PLR de seus empregados, trata-se de complemento devido a funcionários que trabalharam durante o período aquisitivo, mas que se desligaram da Cemig antes do pagamento da PLR, fazendo jus ao recebimento do benefício.

Em Informação Fiscal de fls. 631/633 consta a análise realizada pela fiscalização dos argumentos apresentados na defesa e aditivo de fls. 634/953 e a conclusão de que o lançamento deve ser mantido. A fiscalização informa que procedeu à análise dos Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho apensados ao processo, onde informa que constatou a veracidade dos termos, mas não cabe a alegação da empresa, pois estão a cargo da empresa as contribuições destinadas à seguridade social incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, conforme legislação previdenciária.

Em despacho de fl. 963, datado de 26/9/13, o auditor fiscal autuante volta a afirmar que concluiu pela manutenção do lançamento e que o contribuinte e demais responsáveis solidários foram cientificados da Informação Fiscal em 23/8/13, sendo aberto o prazo de trinta dias para manifestação.

Não consta dos autos qualquer manifestação do contribuinte ou dos responsáveis solidários sobre o resultado da diligência fiscal.

A interessada foi cientificada do relatório fiscal complementar em 23/08/2013, fls. 911-913, tendo sobre ele se manifestado em 23/09/2013, reiterando as razões da impugnação.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário, com base nos seguintes fundamentos: **a)** incide a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, porque não houve antecipação de pagamento de contribuições incidentes sobre PLR; **b)** incide contribuições sociais sobre PLR pago em desacordo com a Lei 11.101/2009; **c)** a multa foi aplicada de acordo com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009; **d)** há responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo econômico, com base no art. 30, IX, da Lei 8.212/91.

Dessa decisão, o contribuinte e os responsáveis solidários foram intimados em 20/01/2014, fls. 990-995.

Em 19/02/2014, os sujeitos passivos interpuseram recurso voluntário único, fls. 996-1047, apresentando suas razões, cujos pontos relevantes são:

Em preliminar, alega decadência qüinqüenal, com base no art. 150, § 4º, do CTN, afirmando que existe recolhimento parcial das contribuições previdenciárias.

No mérito, sustenta que a Lei 10.101/2000 não prevê obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos realizados a título de PLR.

Afirma que os acordos coletivos firmados entre a empresa e os sindicatos definem com clareza a forma e o prazo de apuração e pagamento de PLR.

Com relação à periodicidade dos pagamentos, explica que foi observada a regra temporal prevista em lei.

Acrescenta que os pagamentos feitos em março e julho de 2005 não foram destinados aos mesmos funcionários. Esses pagamentos se referem à PLR 2004 (resultado de 2004) e foram pagos em março/2005, exceto aos empregados que tinham se desligado da empresa ao longo de 2004, que tiveram seus pagamentos em julho/2005 (alíneas "b" e "b.1" da Cláusula Septuagésima Oitava do Acordo Coletivo 2004/2005).

Que em novembro e dezembro de 2005 houve o pagamento a titulo de Participação nos Resultados – Distribuição Extraordinária – PRE, decorrente do resultado verificado em 2005 e correspondente a 4 remunerações, dividido em duas parcelas, conforme definido em comum acordo com os Sindicatos (Cláusula Septuagésima Nona do Acordo Coletivo 2005/2006).

Que os pagamentos feitos em março e julho de 2006 não foram destinados aos mesmos funcionários. Esses pagamentos decorrem do resultado de 2005, mediante distribuição de 3% do resultado operacional da empresa e foram pagos em março de 2006, exceto aos empregados que haviam se desligado da empresa no decorrer do ano de 2005, que tiveram seus pagamentos em julho de 2006 (alíneas "b" e "b.1" da Cláusula Septuagésima Oitava do Acordo Coletivo 2005/2006).

Que os valores pagos em janeiro e maio de 2006 referem-se a ajustes e correções: a) janeiro/2006: diferença de PLR devida a 19 empregados que auferiram aumentos salariais com data retroativa a 1º de novembro de 2005 e a empregados que estavam cedidos a outras empresas e voltaram a prestar serviços à recorrente; b) maio/2006: parcela de PLR paga a trabalhadores readmitidos por força de decisão judicial e também para corrigir diferenças decorrentes de aumentos salariais retroativos.

Os pagamentos em dezembro de 2006 referem-se à Participação nos Resultados – Distribuição Extraordinária – PLRE, decorrente do resultado verificado em 2006 e correspondente a 2,8 remunerações (Cláusula Quinta do Acordo Coletivo 2006/2007).

Argumenta que não há respaldo legal para se exigir que o acordo seja firmado antes do início do ano que servirá de base para a distribuição.

Sustenta que não incide contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de PLR a administradores, diretores e membros do Conselho, sem vínculo empregatício, com base no art. 7º da Constituição Federal e Lei 101.101/2000, e art. 152 da Lei 6.404/76, não

sendo aplicável a limitação do inciso X alínea "a" do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99.

Entende que, de qualquer modo, caso afastada a sua natureza de PLR, esses pagamentos não integram o salário de contribuição porque são abonos pagos desvinculados do trabalho e sem natureza contraprestativa e sem habitualidade, pois feitos com base na lucratividade da empresa.

Alega que é indevida a incidência de multa de ofício.

Requer a exclusão dos responsáveis solidários, considerando que a fiscalização deixou de demonstrar qual seria o interesse comum que justificaria a caracterização da responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN.

Pede o reconhecimento da decadência parcial e o cancelamento do crédito tributário lançado sobre valores pagos a título de PLR. Subsidiariamente, requer que sejam mantidas somente as competências janeiro e maio de 2006, que seja aplicada a multa de mora de 20%, ou quando muito, os percentuais previstos na redação do art. 35, II, da Lei 8.212/91, vigente antes da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Requer, ainda, o julgamento concomitante dos processos conexos (nº 10680.725065/2010-93, 10680.725066/2010-38, 10680.725069/2010-71).

Em 9 de dezembro de 2015, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF emitiu a Resolução n. 2301-000.549 (fls. 1133 e seguintes), que converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal prestasse informações acerca da existência ou não de recolhimentos espontâneos do contribuinte, no período de 03/2005 a 11/2005, identificando-os por competência, rubrica e data do pagamento.

Na Informação Fiscal (fls. 1184 e seguintes), a unidade preparadora se limita a informar que não houve recolhimentos parciais e/ou integrais do contribuinte referentes às contribuições mencionadas incidentes sobre a rubrica Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Embora não tenha sido essa a pergunta feita na Resolução, destaque-se que na referida Informação Fiscal consta que houve recolhimentos de contribuições previdenciárias em outros códigos (2119, 2631, 2909 e 2100).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Decadência

A Recorrente alega decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, aplicável nos casos de lançamento por homologação em que tenha havido pagamento antecipado do tributo, se não configurado dolo, fraude ou simulação.

Considerando que na Informação Fiscal, houve a constatação de que houve recolhimento de contribuição previdenciária pela Recorrente, ainda que não seja na rubrica de PLR, trata-se de caso de aplicação da Súmula n. 99 do CARF, que assim dispõe:

> ***Súmula CARF nº 99:*** *Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Considerando a ciência do auto de infração se deu em 31/12/2010 (fl. 2), estão decaídos os períodos de apuração que vão de 03/2005 a 11/2005.

Da Impossibilidade de Exigência de Contribuição Previdenciária sobre Valores Pagos a Título de PLR

A atividade empresarial pressupõe a combinação dos fatores de produção (terra, capital e trabalho) com o intuito de produzir e comercializar bens e serviços, de modo que as rendas oriundas da atividade empresarial são distribuídas mediante pagamentos aos detentores dos fatores de produção (aluguéis, juros e salários), sendo que a diferença entre os preços de vendas dos produtos e serviços e o custo para a produção de tais produtos e serviços constituirá o lucro da empresa (GUITTON, Henri. Economia Política. Segundo Volume. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1959. p. 51.).

A empresa pode ser compreendida como um regime de produção exclusivo do capitalismo, uma vez que somente num regime tal qual o capitalismo onde são assegurados o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, o empreendedor estará apto a exercer a atividade empresarial com seus ônus e bônus. Vale notar que a responsabilidade da produção é do empresário, que emprega os fatores de produção em sua empresa e responderá pelo bom ou mau êxito do empreendimento, ao passo que os fornecedores dos fatores de produção deverão receber a remuneração pelos fatores fornecidos independentemente do êxito da empresa. (ANTUNES, José Pinto. A Produção sob o Regime da Empresa. São Paulo: Saraiva, 1964. Pp. 62-64.)

Dessa forma, caso a empresa tenha sido lucrativa, o lucro deverá ser repartido entre os empreendedores que investiram no empreendimento. Entretanto, caso a empresa se encontre em prejuízo, a responsabilidade do empresário vai até o limite investido por esses sócios, nos casos de empreendimentos constituídos sob a forma jurídica de sociedades cuja responsabilização é limitada. (ANTUNES, José Pinto. A Produção sob o Regime da Empresa. São Paulo: Saraiva, 1964. Pp. 62-64.)

A participação nos lucros ou resultados surge exatamente em um contexto em que se incentiva uma maior integração entre o capital e o trabalho, na medida em que parte do lucro que corresponde ao êxito da atividade empresarial é repassado aos titulares do fator de produção trabalho. Nesse sentido, Sérgio Pinto Martins assinala:

> *"Não deixa de ser a participação nos lucros uma forma moderna, decorrente do capitalismo, de integração do*

> *trabalhador na empresa, por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. O fundamento da participação nos lucros está em que o empregador e o empregado contribuíram diretamente para que se alcançasse o lucro na empresa, ou seja, o capital e o trabalho participaram diretamente na obtenção do lucro. É uma forma de o trabalhador passar a participar do desenvolvimento da empresa, de maneira a cooperar com empregador no desenvolvimento da atividade deste". (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 306-307)*

No âmbito do Direito Positivo, a participação nos lucros ou resultados encontra guarida constitucional no artigo 7º, XI, da Constituição Federal como um dos direitos dos trabalhadores, nos seguintes termos:

> *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.*

Considerando que o referido dispositivo dispõe que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração, o artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 explicitou que a participação nos lucros não integra o salário de contribuição, nos seguintes termos:

> *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 credita de acordo com lei específica.*

Cumpre salientar que a participação nos lucros ou resultados não possui natureza de salário, de modo que a previsão do artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 não estabelece isenção, mas apenas explicita de forma didática uma não incidência.

Sobre esse ponto, cumpre ressaltar a doutrina do Direito do Trabalho tão bem exposta nas palavras do ex-ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Pedro Paulo Teixeira Manus:

> *"Vê-se, tanto no artigo 1º da Medida Provisória n. 794/94, quanto nas subsequentes e no artigo 1º da Lei n. 10.101/00, que o fundamentos de sua reedição é a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade, isto é, uma tentativa de procurar contornar o problema do desemprego, já que a Constituição Federal desvincula a participação dos lucros ou*

> *resultados da remuneração, desonerando as empresas quanto a eventuais encargos trabalhistas que não incidem sobre esta verba.*
>
> *Busca-se assim instituir uma melhoria no padrão de vida dos trabalhadores, sem aumentar sua remuneração. Isso porque do ponto de vista trabalhista as verbas pagas "pelo" trabalho têm sempre natureza salarial. Já aquelas que são pagas "para" o trabalho não têm natureza de salário. Isso significa, por exemplo, que uma gratificação pela assiduidade, ou pela produção tem natureza de salário, pois é instituída pelo trabalho. Já uma verba paga para cobrir despesas comprovadas no exercício de uma função não tem natureza salarial, porque é requisito para desenvolvimento do trabalho, o que não ocorre no primeiro caso.*
>
> *E, guardando natureza salarial, referida verba terá tratamento igual ao dispensado ao salário em sentido estrito, servindo de base de cálculo para todos os haveres trabalhistas. Eis por que o legislador constitucional desvinculou a participação nos lucros ou resultados da remuneração, como forma de evitar tais reflexos e buscando estimular sua instituição por empresas e empregados. (MANUS, Pedro Paulo Teixeira. Direito do Trabalho. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pp.151-152)*

É interessante notar a distinção entre as verbas pagas "pelo" trabalho e as verbas pagas "para" o trabalho, de modo que o autor reconhece que a Constituição expressamente desvincula a PLR da natureza salarial, sendo que atribuir tal caráter à PLR somente teria o efeito de desestimular sua instituição pelas empresas.

Em igual sentido, observa Sérgio Pinto Martins que:

> *"A Constituição de 1988 eliminou o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação vem a ser totalmente desvinculada da remuneração. O objetivo foi realmente este, de possibilitar que o empregador concedesse a participação nos lucros a seus empregados, mas, em contrapartida não tivesse nenhum encargo a mais com tal ato. O empregador não tinha interesse em conceder um benefício gratuitamente e ainda suportar os encargos sociais sobre tal valor. Foi uma forma de estimular o empregador a conceder a participação nos lucros, pois, se fosse utilizada a orientação da antiga Súmula 251 do TST, que considerava de natureza salarial a referida participação, o empregador não a iria conceder, porque haveria de pagar outros encargos sobre ela, como FGTS, contribuição previdenciária etc.". (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 308-309)*

Atualmente, a participação nos lucros ou resultados é regulada pela Lei nº 10.101/00, que assim dispôs:

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

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

Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados.

Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores.

Com relação à PLR dos empregados, cumpre ressaltar que como decorrência do exposto no §1º, não há uma obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos de PLR, desde que as regras sejam claras e objetivas. Tanto é assim que o referido parágrafo diz "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios ou condições", o que dá margem à adoção de outros critérios, desde que claros e objetivos.

Ainda que fosse entendida a necessidade de metas, é importante destacar que há fórmulas para aferição do PLR a ser pago tanto no Acordo Coletivo 2005/2006 (fl. 65) e quanto no Acordo Coletivo 2006/2007 (fl. 79), de modo que verifica-se tanto uma distribuição igual para todos os trabalhadores de parcela do lucro quanto uma distribuição variável do lucro de acordo com o salário de cada trabalhador.

Em outras palavras, se o trabalhador for mais eficiente e tiver um melhor desempenho, conseqüentemente a empresa terá um lucro maior e o trabalhador receberá um montante maior a título de PLR.

No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base

pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.

Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.

No que tange aos eventuais pagamentos em periodicidade superior a duas vezes por ano, destaque-se que os pagamentos não foram efetuados aos mesmos funcionários conforme se observa no Anexo 1 do Auto de Infração, além de se referirem a períodos de competência distintos, sendo que o pagamento em parcelas foi definido em comum acordo com membros do Sindicato através do Acordo Coletivo 2005/2006.

Com relação ao pagamento realizado em janeiro de 2006, verifica-se que o mesmo foi feito de maneira específica para 19 empregados que auferiram aumentos salariais com data retroativa a 1º de novembro de 2005 e empregados cedidos que retornaram à Recorrente. Os pagamentos realizados em maio se relacionam a trabalhadores readmitidos por força de decisão judicial, o que demonstra que não foram pagamentos feitos aos mesmos empregados.

Por fim, os pagamentos realizados em dezembro decorrem da cláusula 5ª do Acordo Coletivo 2006/2007.

Em que pese a Lei n. 10.101/00 traga dispositivo específico vedando o pagamento de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil, há que se avaliar o caso concreto para se checar os motivos que levaram a tal pagamento. No caso em tela, entendo ser justificável o argumento de que a parcela de pagamentos apontada pela autoridade fiscal como supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de mero ajuste nos pagamentos efetuados aos empregados.

Ademais, o mero fato de mais um pagamento do PLR não poderia alterar a natureza da PLR, que não possui natureza salarial, tal qual vem entendendo o TST como no caso do Recurso de Revista nº TSTRR20590062.2003.5.02.0464, em que restou consignado que "a Subseção I da Seção Especializada em Dissídios Individuais pacificou entendimento no sentido de que o pagamento antecipado e parcelado da participação nos lucros, não obstante o comando expresso do art. 3º, § 2º, da Lei n° 10.101/2000, não altera a natureza dessa parcela, transformando-a em verba salarial, em atenção ao disposto nos incisos XI e XXVI do art. 7º da Constituição Federal".

Ainda que fossem desconsiderados os pagamentos de PLR que excederam a semestralidade, não haveria como manter a exigência fiscal aos pagamentos que obedeceram a semestralidade.

Também entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Por fim, cumpre citar comentário de Mauricio Godinho Delgado sobre a não natureza salarial da PLR:

> *"É inquestionável, porém, que apenas a real participação nos lucros é que se desveste de natureza salarial: parcela periódica paga pelo empregador sem qualquer relação com os resultados alcançados pela empresa não se afasta da figura jurídica da gratificação habitual. (...) O ônus da prova relativa à fraude é, contudo, do autor da ação, em face da presunção não salarial decorrente do designativo eleito". (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 16ª ed. São Paulo: LTr, 2017. P. 817.)*

Conforme se observa, a PLR não possui natureza salarial, de modo que ainda que não sejam cumpridos de forma estrita os requisitos da Lei n. 10.101/00, cabe à autoridade fiscal comprovar o caráter fraudulento do pagamento da PLR, de modo que o conjunto probatório trazido ao longo do presente processo administrativo não é suficiente para que seja demonstrado que os pagamentos de PLR feitos aos empregados são fraudulentos.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à PLR paga aos Empregados.

Da Questão da Multa

Nos termos da Súmula CARF nº 119, no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Da Questão da Responsabilidade Tributária

Conforme se depreende do Acórdão da DRJ, o Código Tributário Nacional, ao definir o sujeito passivo responsável e a própria solidariedade, adotou o princípio da legalidade, nos termos dos artigos 121 e 124:

> *Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
>
> *Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*
>
> *I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
>
> *II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*
>
> *Art. 124. São solidariamente obrigadas:*
>
> *I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Nota-se que foi entendido que há caracterização de "grupo econômico de fato", passível de responsabilização tributária nos termos do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

O dispositivo normativo supracitado é lacônico, ao não prever requisitos para que a responsabilidade tributária solidária de empresas de grupo econômico seja aplicável aos casos concretos.

No caso em tela, não resta dúvida da existência de grupo econômico de fato, ainda que o grupo não esteja constituído como de direito na forma da Lei n° 6.404/76.

No entanto, a responsabilidade tributária solidária do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 seria aplicável caso fosse comprovado, por exemplo, que empregados são registrados em uma pessoa jurídica do grupo econômico, mas prestam efetivamente seus serviços em outra pessoa jurídica do grupo econômico. Assim, seria necessária a comprovação de ocorrência de uma "confusão patrimonial" entre empresas, caso em que haveria uma simulação na constituição de pessoas jurídicas formalmente autônomas, mas, na realidade, sujeitas a comando único, invariavelmente se revestem das máculas do "abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial" (art. 50, Código Civil) ou "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" (art. 135, CTN).

A partir da leitura do Relatório de Fiscalização, não parece ser o caso concreto, uma vez que não houve comprovação de simulação ou de "confusão patrimonial".

Assim, não deve prosperar a sujeição passiva das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato, devendo somente a Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG) permanecer como sujeito passivo da obrigação tributária.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento, (i) reconhecendo a decadência das competências anteriores a 11/2005 inclusive; (ii) afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR; e (iii) afastar a responsabilidade dos devedores solidários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora designada.

Com a devida vênia, divirjo do Relator nas seguintes questões: fixação de objetivos e metas para o pagamento de PLR e responsabilidade solidária.

No que concerne à primeira divergência, entendo que a ausência de metas estipuladas previamente ao pagamento da participação nos lucros caracteriza descumprimento da legislação de regência, resultando na incidência de contribuição previdenciária sobre a referida verba.

O plano de participação nos lucros tem como finalidade incentivar a produtividade do trabalhador, fazendo com que ele aumente seu desempenho para fazer jus ao recebimento de um incremento à sua remuneração. Dessa forma, faz-se necessário que a empresa indique de forma precisa as metas que o trabalhador precisa atingir para ter direito a essa contrapartida. A inexistência de regramento claro e objetivo desvirtua a natureza da rubrica.

Nesse sentido, cumpre transcrever trecho do acórdão de primeira instância, cujas razões de decidir eu acompanho (e-fls. 979):

> *Equivocado o entendimento da empresa de que não há necessidade do estabelecimento de metas ou resultados. A lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, os acima descritos, contudo, não se trata de faculdade, como quer o sujeito passivo. Os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente do instrumento de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, "instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo a produtividade". Devem, portanto, buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.*
>
> *Constata-se, portanto, que, tendo a empresa optado pelo pagamento da PLR conforme disposto nos acordos coletivos, não observou o comando da Lei 10.101/2000.*
>
> *Houve apenas a fixação do valor a ser pago como participação nos lucros ou resultados, sem o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados. Contrariando o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.*

Quanto à segunda divergência, entendo que não cabe o afastamento da responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo econômico, uma vez que esta

decorre de expressa previsão legal no âmbito previdenciário, conforme disposto no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91:

> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*
>
> *[...]*
>
> *IX as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;*

Importa salientar que em nenhum momento a recorrente questiona a existência do grupo econômico Cemig, limitando-se a alegar que a fiscalização deixou de demonstrar qual seria o interesse comum que justificaria a caracterização da responsabilidade solidária.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao PLR dos empregados e à responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico.

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

Declaração de Voto

Conselheiro João Bellini Junior

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PAGA AOS DIRETORES E DO DEVER DE ACORDO PRÉVIO AO PERÍODO AQUISITIVO DO PLR PACTUADO

A Constituição Federal, no art. 7°, XI, instituiu a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, a desvinculando da remuneração e, portanto, da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos da lei:

> *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**;*

O **pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 569.441/RS (com repercussão geral conhecida, tema 344)** decidiu que (a) "o preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação", em face de sua eficácia limitada e (b) "**a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94".** O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (Grifou-se.)

Tal acórdão transitou em julgado em 23/02/2015.

A seu turno, a Lei 8.212, de 1991 (art. 28, § 9°, "j"), na redação dada pela Lei 9.528, de 1997, ao tratar do salário-de-contribuição, também previu a necessidade de lei específica para que as importâncias recebidas pelos segurados a título de participação nos lucros e resultados não integrem o salário de contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a ***totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título,*** *durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

> *IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*
>
> *(...)*
>
> *§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta*
>
> *lei:*
>
> *(...)*
>
> *j — a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando para ou creditada de acordo com a lei específica**. (Grifou-se.)*

Assim, apenas com a Medida Provisória 794, de 1994, convertida na Lei nº 10.101, de 2000, a matéria foi regulamentada.

Ou seja, de acordo com o entendimento do Pleno do STF, **não há falar em participação nos lucros e resultados decorrentes do art. 7º, XI, da Constituição Federal anteriormente à edição da Medida Provisória 794, de 1994** (friso a data de 1994, que, por si só, exclui a pretensão de existir na Lei 6.404, de 1976 a regulamentação de PLR a serem pagos a administradores/diretores).

Tal entendimento, consolidado em decisão definitiva de mérito na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973 (atualmente regulada pelos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015), **deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf, a teor do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf**, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf), na redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

A seu turno, também a Lei nº 10.101, de 2000, que é dirigida somente aos **empregados**, não ampara a pretensão da contribuinte. Nesse sentido, a jurisprudência consolidada da CSRF, da qual transcrevo o Acórdão 9202-004.261, que utilizo como razões de decidir, *mutatis mutandis*:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

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

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239241).

Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia.

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

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

(...)

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

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

A legislação previdenciária, em obediência ao preceito constitucional, é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais

as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Quanto à participação nos lucros, encontrase expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

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

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

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

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

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

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

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa EMENTA Participação nos lucros. Art. 7°, XI, da

Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

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

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

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

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

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

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

recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

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

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n° 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

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

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

Isto posto, rejeito qualquer argumentação de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, seria capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se, que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo

o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável qualquer interpretação em sentido contrário, razão pela, qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica" contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1o, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação de dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

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

*"*RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento."

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343, de 09/06/2015, as decisões

definitivas de mérito do STF e do STJ, na 2 Portaria MF n° 343/2015, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

(...)

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

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

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

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados.

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

Lei 6.404/1976:

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

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

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

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas

dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: "as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada" (g.n.).

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

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

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos administradores contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.

(...)

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

na lei 6404/76, de que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Continuando na análise da legislação, de acordo com o texto da Lei nº 10.101, de 2000, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é (a) instrumento de integração entre o capital e o trabalho e (b) incentivo à produtividade:

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.

Como instrumento de **incentivo à produtividade**, **(a) a pactuação do pagamento de lucros ou resultados deve ser anterior ao período aquisitivo a que se refere** (a partir deste ponto, o texto negritado e marcado por letras sequenciais lista os requisitos para o exercício do pagamento da PLR). Nesse sentido, a jurisprudência deste CARF:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS ACORDO PRÉVIO ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. (Ac. 9202-004.347) (Grifou-se.)

PLANO NOS LUCROS E RESULTADOS SEM PACTUAÇÃO PRÉVIA. IRREGULARIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NOS VALORES PAGOS A ESTE TÍTULO.

Consta nos autos que não se teve pactuação prévia dos PLR's em estudo, eis que a distribuição de lucros e resultados para pagamentos aos funcionários foram albergados aos planos distintos para cada funcionário, dado a sua especificidade laboral.

No caso em tela informa a Recorrente que ela optou por adotar uma política que considera que a participação de cada funcionário no PLR são auferidos no desempenho pessoal de suas funções e para isto criou a "Ficha de Avaliação de Performance', onde ela foi estabelecida antes da data do pagamento da PLR, ou seja, cada funcionário agraciado com o beneficio tinha o conhecimento do seu dever a cumprir para fazer jus ao benefício.

Entretanto, isto não é possível para ter em valia o PLR porque a lei de regência, em seu artigo 2º diz que o PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimentos escolhidos pelas partes de comum acordo, podendo ser 1) instrumentos decorrentes de 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; ou 2) em a negociação não prosperando poderá ser utilizado a mediação e ou arbitragem. (Ac. 2301-004.361) (Grifou-se.)*
>
> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACORDO POSTERIOR AO PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS. PAGAMENTOS EM DESACORDO COM AS FINALIDADES DA LEI Nº 10.101, DE 2000. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.*
>
> *Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.*
>
> *Está sujeita à tributação a participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos na Lei nº 10.101, de 2000.*
>
> *Da mesma maneira, o acordo firmado quando os resultados já foram alcançados, cujos pagamentos ocorrem em função da comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado no período, não atende ao estabelecido na Lei nº 10.101, de 2000, pois não há como incentivar e aferir algo que já foi alcançado. (AC. 2401-004.411) (Grifou-se.)*
>
> No mesmo sentido, a jurisprudência do STJ:
>
> *(...)PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO (...)*
>
> *(...)*
>
> *8. O acordo coletivo sobre participação nos lucros deve ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal. (REsp 1216838 / RS, julgado em 06/12/2011) (Grifou-se.)*

O art. 2º prevê os requisitos para que se possa excluir do salário-de-contribuição os valores pagos a título de participação nos lucros:

(b) negociação entre empresa e empregados, mediante um dos procedimentos escolhidos pelas partes de comum acordo (b.1) comissão escolhida pelas partes (a partir de 1º/01/2013, comissão paritária) com a participação de representante do sindicato da respectiva categoria, mediante acordo, ou (b.2) mediante acordo ou convenção coletiva (art. 2º, I e II);

(c) dos instrumentos decorrentes da negociação (acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva) deverão constar **regras claras e objetivas quanto à fixação (b.1) dos direitos substantivos (participação nos lucros ou resultados) e (b.2) das regras adjetivas (condições a serem satisfeitas)** (art. 2º, § 1º);

(d) necessariamente deverão ser convencionados: **mecanismos de aferição** das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, **periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo** (art. 2º, § 1º);

(e) entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: **índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente** (art. 2º, § 1º, I e II);

Quanto à necessidade da pactuação de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados, é firme a jurisprudência da CSRF. Cito como exemplo:

> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*
>
> *Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.*
>
> *A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba. (Ac. 9202-004.306)*

(f) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (art. 2º, § 3º).

Ainda, de acordo com o art. 3º da Lei 10.101, de 2000:

(g) a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado (art. 3º, *caput*)**;**

(h) é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a titulo de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. (A partir de 1º/01/2013, a vedação tem como objeto 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.**)** (art. 3º, § 2º);

(i) os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações (não com os pagamentos) decorrentes de acordos ou

convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados (art. 3º, § 3º).

Se a empresa instituir a participação nos lucros ou resultados deverá atender todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101, de 2000 (letra "a" a "g" retro); por outro lado, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Nas palavras do Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes (Acórdão 2301-004.728), as quais tomo como minhas, *mutatis mutandis*:

> *Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros. (Grifos no original.)*
>
> *(...)*
>
> *Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário.*
>
> *Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

São reiteradas as manifestações do Superior Tribunal de Justiça pela obrigatoriedade de observância das disposições contidas na Lei nº 10.101, 2000:

> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA DE 40% SOBRE OS DEPÓSITOS DO FGTS. CARÁTER INDENIZATÓRIO. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE E LIBERALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. PARTICIPAÇÃO SOBRE OS LUCROS. NÃO INCIDÊNCIA QUANDO OBSERVADOS OS LIMITES DA MP 794/94 E DA LEI 10.101/00.*
>
> *(...)*
>
> *Nesse diapasão, abstratamente consignou a Corte de origem que "as verbas percebidas a título de participação nos lucros da empresa, que não estão sujeitas à contribuição previdenciária, na medida em que também não integram o salário de contribuição, nos termos do art. 28, §9º, 'j' e 's', da Lei nº 8.212/91", o que se coaduna com a jurisprudência do STJ,* ***desde que*** *o pagamento de tais parcelas observem as disposições legais específicas, quais sejam, os limites da lei regulamentadora (MP 794/94 e* ***Lei 10.101/00****). (AgRg no REsp 1561617 / PE) (Grifou-se.)*
>
> *RECURSO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. OCUPANTES DE CARGO DE DIREÇÃO. DISTRIBUIÇÃO EM DESACORDO COM A LEI N. 10.101/200 E O PPR. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF.*
>
> *1. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária quando da distribuição dos lucros entre seus empregados,* ***desde que*** *a referida distribuição seja realizada na forma da* ***Lei n. 10.101/2000*** *(AgRg no Resp 1.381.374/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02/10/2014, DJe 13/10/2014; REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011). (REsp 1452527 / RS)*

Com base nesses fundamentos, e pela necessidade de acordo prévio.

Assim, a partir da farta fundamentação supra, concluo

(a) pela inaplicabilidade das Leis nº 10.101, de 2000 e da Lei nº 6.404, de 1976 para sustentar a não incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR pagas a administradores não empregados, e

(b) pela necessidade da pactuação de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados, é firme a jurisprudência da CSRF.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior