Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721100/2012-23

Processo nº	16682.721100/2012-23
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-009.919 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	22 de setembro de 2021
Recorrentes	LOJAS AMERICANAS S.A.
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente a demonstração de divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	SITUAÇÃO
16682.721100/2012-23	**37.244.018-5 (Obrigação Principal – Empresa/RAT)**	**Recurso Especial**
	37.244.025-8 (Obrigação Principal - Terceiros)	
16682.721101/2012-78	51.014.861-1 (Obrigação Acessória AI 78)	Dívida Ativa
	51.014.862-0 (Obrigação Principal)	
	51.014.863-8 (Obrigação Principal)	

No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes Autos de Infração:

- **Debcad 37.244.018-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT);

- **Debcad 37.244.025-8**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e Incra).

Conforme Relatório Fiscal de fls. 07 a 18, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de Previdência Complementar e Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, além de divergências apuradas nas remunerações de segurados contribuintes individuais, constantes das folhas de pagamento, DIRF e GFIP, no período de 01/2008 a 12/2008.

O lançamento foi mantido em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 17/07/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2301-004.083 (fls. 2.299 a 2.318), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Documento nato-digital

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

Autos de Infração DEBCAD's n°s 37.244.018-5 e 37.244.025-8

Consolidados em 09/01/2013

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS

Em na ocorrendo a efetiva manifestação contra determinado levantamento não há de ocorrer pronuncia pela decisão de piso, estando ela, na fase recursal abarcada pelo trânsito em julgado.

No caso em tela alega a Recorrente que a decisão de piso não pronunciou quanto aos valores lançados à título de 'previdência complementar - PC2 e CI2'. Mas, omite que não objurgou-os na oportunidade da impugnação.

Há de ser tido que, tanto na impugnação quanto no presente recurso voluntário a Recorrente tão somente anatematizou as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e respectiva infração correlata. Sendo que, no que trata aos levantamentos referentes aos pagamentos a título de Previdência Privada (**PC2**) e diferenças de remunerações de contribuintes individuais apuradas em DIRF (**CI2**), hão de ser considerados como matéria com trânsito em julgado, constituindo definitivamente crédito previdenciário.

Segundo inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, há de considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, como ocorreu no caso.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS A TÍTULO DE PLR DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa, seguindo orientação dos acionistas, o que os impedem de serem equiparados aos empregados celetistas.

Diretor estatutário ou diretor não empregado é aquele que, participando ou não do risco do empreendimento, seja eleito, por Assembléia Geral dos acionistas, para o cargo de direção das sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Por estas razões, o pagamento de PLR a diretores acionistas, não enquadra na isenção de contribuição previdenciária, prevista na Lei 10.101/2000.

PLR DE EMPREGADOS. APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NO ACORDO QUE PODE RESULTAR EM NÃO PAGAMENTO DA PLR A TODOS OS EMPREGADOS.

Não descaracteriza a PLR o fato de poucos empregados terem recebido a parcela, desde que isso seja fruto da aplicação do Acordo negociado com a participação do sindicato e que o instrumento possua regras claras e objetivas, bem como não contenha este cláusulas discriminatórias.

MULTA

Quando não há manifestação expressa anatematizando a multa, esta deverá ser mantida. No presente caso avaliou a fiscalização que a multa de 24 % do principal é menos onerosa para o contribuinte, que deverá ser mantida, eis que não houve enfrentamento na impugnação.

A decisão foi assim registrada:

Documento nato-digital

> ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de formalização dos acordos de Participação de Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Mauro José Silva e Andrea Brose Adolfo; b) em negar provimento ao recurso, na questão de pagamento de Participação de Lucros e Resultados (PLR) aos diretores do sujeito passivo, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão de pagamento de PLR aos empregados, pelo cumprimento das regras acordadas, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Andrea Brose Adolfo, que negavam provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em não conhecer das questões sobre previdência complementar; III) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Relator.

O processo foi encaminhado à PGFN em 29/07/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.333) e, em 31/08/2015, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 2.335 a 2.340 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.333), acolhidos conforme despacho de 21/06/2017 (fls. 2.432 a 2.438).

Antes mesmo de ser cientificada do acórdão de recurso voluntário, em 31/03/2017, a Contribuinte opôs os Embargos de Declaração (fls. 2344 a 2350), parcialmente acolhidos conforme despacho de 21/06/2017 (fls. 2.422 a 2.430).

Em 06/06/2018, foi prolatado o Acórdão de Embargos nº 2301-005.341, (fls. 2.453 a 2.466) assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ELEMENTOS INTERNOS E EXTERNOS DA DECISÃO. FUNDAMENTAÇÃO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.
>
> De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. Somente a contradição, omissão ou obscuridade interna é embargável, não alcançando eventual os elementos externos da decisão, circunstância que configura mera irresignação.
>
> Estando o acórdão fundamentado pelos seus próprios elementos e devidamente motivado, contendo todos os requisitos exigidos em Lei, relatório, voto e conclusão, não há razão para acolhimento dos embargos de declaração opostos com efeitos infringentes, mas somente com o fito de aclaramento.
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACLARAMENTO. VÍCIOS NO VOTO. ACOLHIMENTO.
>
> Devem ser acolhidos os embargos de declaração somente para aclarar vícios contidos no voto, em que ficou faltando elementos harmônicos com o dispositivo, voto e conclusão, e que também deve completar a ementa anterior, consoante o julgado proferido.
>
> MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Documento nato-digital

Em na ocorrendo a efetiva manifestação contra determinado levantamento não há de ocorrer pronuncia pela decisão de piso, estando ela, na fase recursal abarcada pelo trânsito em julgado.

No caso em tela alega a Recorrente que a decisão de piso não pronunciou quanto aos valores lançados à título de 'previdência complementar PC2 e CI2'. Mas, omite que não objurgou-os na oportunidade da impugnação.

Há de ser tido que, tanto na impugnação quanto no presente recurso voluntário a Recorrente tão somente anatematizou as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e respectiva infração correlata. Sendo que, no que trata aos levantamentos referentes aos pagamentos a título de Previdência Privada (PC2) e diferenças de remunerações de contribuintes individuais apuradas em DIRF (CI2), hão de ser considerados como matéria com trânsito em julgado, constituindo definitivamente crédito previdenciário.

Segundo inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, há de considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, como ocorreu no caso.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS A TÍTULO DE PLR DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS.

Diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa,

Diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa, seguindo orientação dos acionistas, o que os impedem de serem equiparados aos empregados celetistas.

Diretor estatutário ou diretor não empregado é aquele que, participando ou não do risco do empreendimento, seja eleito, por Assembléia Geral dos acionistas, para o cargo de direção das sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Por estas razões, o pagamento de PLR a diretores acionistas, não enquadra na isenção de contribuição previdenciária, prevista na Lei 10.101/2000.

PLR DE EMPREGADOS. APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NO ACORDO QUE PODE RESULTAR EM NÃO PAGAMENTO DA PLR A TODOS OS EMPREGADOS.

Não descaracteriza a PLR o fato de poucos empregados terem recebido a parcela, desde que isso seja fruto da aplicação do Acordo negociado com a participação do sindicato e que o instrumento possua regras claras e objetivas, bem como não contenha este cláusulas discriminatórias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. DATA DE ASSINATURA DO ACORDO EM PERÍODO POSTERIOR.

A assinatura do acordo de PLR após início do período de referência não constitui motivo suficiente para a descaracterização da natureza da verba, principalmente quando se reproduz os mesmos critérios de aferição dos resultados adotados em acordos de períodos anteriores.

MULTA.

Quando não há manifestação expressa anatematizando a multa, esta deverá ser mantida. No presente caso, avaliou a fiscalização que a multa de 24 % do principal é menos

Documento nato-digital

> onerosa para o contribuinte, que deverá ser mantida, eis que não houve enfrentamento na impugnação. Sem razão a Recorrente.

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2301004.083, de 17/07/2014, manter a decisão original, para constar que o entendimento proferido no acórdão embargado foi no sentido de que: (a) as regras claras do PLR foram devidamente comprovadas no processo, (b) o fato de poucos funcionários receberem o benefício não descaracteriza o PLR nem os pagamentos realizados, (c) é válida, para fins de PLR, a data de assinatura do acordo.

Foi o processo novamente encaminhado à PGFN em 22/08/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.467) e, em 03/10/2018, foi interposto o Recurso Especial de fls. 4.017 a 4.030 (Despacho de Encaminhamento de fls. 4.031), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, para rediscussão da matéria **incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de PLR - assinatura do acordo após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba**, conforme despacho de 07/12/2018 (fls. 2.484 a 2.489).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- conforme largamente demonstrado no Relatório Fiscal, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

- prescrevem os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000:

> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I – comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
>
> II – convenção ou acordo coletivo.
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> I – índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II – programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
>
> § 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.
>
> (...)

Documento nato-digital

> 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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.
>
> (...)
>
> § 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

- pois bem, atento às regras acima transcritas, cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se a Contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba que denomina como "participação nos lucros";

- no caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação;

- conforme se observa no Termo de Verificação Fiscal e demais documentos anexados à autuação, os programas foram celebrados nas seguintes datas:

Data do Acordo	Período de Avaliação
17/12/2007	01/01/2007 a 31/12/2007
18/12/2008	01/01/2008 a 31/12/2008

- ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7º, inc. XI, da CF/88 e regulamentada pela Lei nº 10.101, de 2000;

- tal aspecto – pactuação em 17/12/2007 para os resultados apurados em 2007 e 18/12/2008 para os resultados apurados em 2008 – mostra-se ainda mais relevante na análise do caso objeto do presente processo, na medida em que mais de 90% dos empregados não recebeu valores a título de PLR;

- cumpre afastar, ainda, alegações no sentido de que os acordos celebrados em anos anteriores adotavam as mesmas regras estipuladas, o que demonstraria que os empregados já tinham conhecimento das metas;

- ocorre que a repetição das regras não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que pode ou não ser concretizada com o novo acordo;

- apenas com a assinatura efetiva deste, serão estipuladas de forma irrefutável as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência de quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido;

Documento nato-digital

- logo, o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com os dispositivos legais da Lei nº 10.101, de 2000, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991, o que se verificou nos autos.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida a fim de que se mantenha o lançamento em sua integralidade.

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Acórdão de Embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 04/01/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.494), a Contribuinte, em 18/01/2019, ofereceu as Contrarrazões de fls. 2.497 a 2.506 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.495) e, interpôs o Recurso Especial de fls. 2.519 a 2.528 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.517).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta:

Da admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

- além de não haver especificado precisamente o dispositivo legal supostamente violado e conflitar com a pacífica jurisprudência deste Conselho à época do lançamento fiscal, o Recurso Especial de Divergência não observou o prazo quinzenal estabelecido pelo RICARF, em seu artigo 68;

- conforme certidão obtida junto ao *e-processo*, a Fazenda Nacional já havia tomado ciência inequívoca do despacho de fls. 2.467 e do acórdão recorrido desde o dia 22/08/2018 (quarta-feira), tendo a quinzena legal de que trata o RICARF em seu artigo 68 se esvaído em 06/09/2018;

- sendo assim, estar-se-á, através do presente recurso, pretendendo rediscutir-se matéria já decidida em que operada a preclusão, ao arrepio do Novo CPC, artigo 507, cuja aplicação subsidiária decorre do disposto no artigo 1.046, § 2º;

- a toda evidência, a pacífica jurisprudência sobre a matéria veda a reapreciação de questões abarcadas pela preclusão, cujo prazo recursal conta-se da ciência da PGFN, caso ocorra antes do prazo da intimação presumida, conforme materializado em precedente deste CARF consubstanciado no Acórdão nº 9101-003.615 (destaques da Contribuinte):

> RECURSO ESPECIAL. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.
>
> *Não se conhece do Recurso Especial intempestivo. (...)*
>
> *Consoante o disposto no artigo 7º, §1º, da Portaria MF nº 527/2010, as datas de remessa dos autos à PGFN e ao CARF são atestadas pelos Despachos de Encaminhamento do e-Processo. Já os §5º do mesmo artigo prevê que,* **caso não ocorra a ciência pessoal em data anterior***, presume-se a intimação no prazo de trinta dias da remessa do processo à PGFN, iniciando-se daí a contagem do prazo recursal. (...)*
>
> *Os autos foram movimentados para a PGFN em 22/03/2011. Por outro lado, consta a assinatura de Procurador da Fazenda Nacional na intimação de e-fl. 794, com a data de 10/05/2011. Portanto, presume-se que a PGFN foi intimada no 09/05/2011.*

Documento nato-digital

Nesse rumo, o apelo fazendário **revela-se intempestivo**, *não devendo ser conhecido*

Da prévia deliberação das metas legitimamente pactuadas da PLR apta a afastar qualquer violação à Lei nº 10.101, de 2000

- ainda que seja apreciado o intempestivo Recurso Especial de Divergência, o argumento trazido pela Fazenda Nacional arvora-se na falsa premissa de que a ausência de formalização do programa de PLR antes do período de apuração vulnera os dispositivos legais da Lei nº 101.101, de 2000, em seus artigos 2º e 3º;

- além de não encontrar ressonância na legislação, tal argumento sucumbe diante da robusta matéria probatória dos autos;

- isso porque os acordos que oficializaram a PLR pactuada pela Contribuinte com seus funcionários em conjunto com os sindicatos, são fruto de incessante e prévia negociação cuja formalização definitiva ocorreu antes da aferição das metas pactuadas e, inclusive, do respectivo pagamento da verba;

- nesse sentido, a tradicional PLR anualmente pactuada pela Contribuinte com seus funcionários tem por base critérios objetivos (i) de absenteísmo; e (ii) de lucratividade, os quais são fruto de exaustiva negociação com seus trabalhadores e o sindicato;

- nesse sentido, a data em que celebrada a PLR não vulnerou, em absoluto, os princípios da não surpresa e da livre negociação ante a participação intensa de todos os atores do processo de produção, desde a sua elaboração até a sua execução;

- e é justamente em razão do atendimento à finalidade da Lei nº 10.101, de 2000, segundo sua interpretação teleológica e constitucional (CF, artigo 7º, incisos VI e XXVI), que não houve qualquer vulneração aos seus dispositivos legais;

- ademais, apesar da inequívoca previsibilidade das metas pactuadas na PLR, a própria Lei 10.101, de 2000 não estabelece qualquer lapso temporal acerca da data da sua assinatura e aborda a questão da previsibilidade sob um aspecto sugestivo ao empregar a expressão *"(...) podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições (...)"*

- ao contrário do sustentado pela Fazenda Nacional, o caráter teleológico da legislação regulamentadora da PLR jamais teve por escopo o estabelecimento de regras rígidas, pelo contrário, o legislador originário guiou-se pelo princípio norteador da livre negociação entre os atores envolvidos no processo produtivo como instrumento de alcance da almejada finalidade constitucional de integração do capital com o trabalho;

- há de se prestigiar, também, o entendimento de que a previsibilidade prevista pela legislação resta atendida em sua plenitude, justamente quando o acordo de PLR seja fruto de negociações prévias com os atores do processo produtivo, inclusive sindicatos, conforme consignado em declaração de voto de precedente desta Turma (Acórdão nº 9202-005.978);

- e é justamente nesse sentido que repousa relevante precedente firmado por esta Turma à época do lançamento fiscal - Acórdão nº 9202-002.485 -, que concluiu no sentido de que a "*legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do*

Documento nato-digital

lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido.";

- com efeito, o fato desse precedente da 2ª Turma/CSRF, até então pacífico, ser contemporâneo à constituição do crédito tributário impugnado, por si só, é suficiente para fulminar por completo o lançamento fiscal em razão da superveniência de legislação de expresso caráter interpretativo consubstanciada na Lei nº 13.655, de 2018;

- isso porque essa legislação introduziu em nosso ordenamento jurídico uma norma de caráter interpretativo apta a sepultar a abstrata motivação em que lastreado o lançamento fiscal ao alvedrio do entendimento até então pacífico deste CARF;

- nesse sentido, com fundamento no princípio maior da segurança jurídica, a Lei nº 13.655, de 2018, introduziu os arts. 20 e 24, de modo a proteger os jurisdicionados de entendimentos intempestivos da administração e, inclusive, abstratos, alheios às consequências socioeconômicas de sua implementação;

- apesar de não haver contemplado todos os funcionários da Contribuinte, a subtração da PLR das centenas de famílias beneficiadas em razão da abstrata interpretação exposta pela Fazenda Nacional atenta contra o disposto na legislação interpretativa e superveniente;

- em coexistindo duas interpretações possíveis à legislação tributária, há de prevalecer aquela mais consentânea com os princípios da segurança jurídica e da razoabilidade de modo a evitar consequências penosas ao Contribuinte e à sociedade;

- conclui-se, portanto, que a data em que definitivamente formalizada a PLR não configurou qualquer infração à Lei nº 10.101, de 2000, ante a imprescindível adoção de uma interpretação mais favorável ao Contribuinte (CTN, artigo 112), em consonância com o princípio da retroatividade benigna, de que trata o CTN em seu artigo 106.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento, conforme despacho de 22/07/2019 (fls. 2.740 a 2.745), admitindo-se a rediscussão da **incidência de Contribuições sobre os valores pagos aos diretores estatutários a título de PLR**.

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o acórdão recorrido incorreu em uma, *data venia*, frontal violação à Constituição Federal, artigo 7º, inciso XI c/c as Leis nº 6.404, de 1976 e nº 10.101, de 2000 em seus artigos 152 e 1º, respectivamente, ao alijar os diretores estatutários do conceito constitucional de trabalhador, para validar o lançamento fiscal impugnado, forte na premissa de que os diretores *"(...) por não terem carteira assinada são equiparados a empresários (...)"*;

- ou seja, os diretores estatutários não estariam alijados da legislação da PLR, ante a sua inequívoca contribuição ao processo produtivo, na qualidade de trabalhador, para a almejada integração do capital com o trabalho, positivada pela Constituição Federal e regulamentada pelas Leis nº 6.404, de 1976 e nº 10.101, de 2000;

Documento nato-digital

- nesse sentido, o fato de os diretores estatutários haverem sido contratados por meio de uma assembleia de acionistas sob a Lei da S/A e não sob regime da CLT, não lhes retira a condição do trabalhador apto a legitimar pagamento da PLR;

- isso porque nem a Constituição Federal e tampouco a Lei nº 10.101, de 2000 cuidaram de segregar qualquer classe de trabalhador para percepção de PLR, cuja funções desempenhadas pelos diretores estatutários não discrepam daquelas desempenhadas pelos diretores eventualmente contratados sob o regime celetista;

- como não poderia ser diferente, ao regulamentar o comando constitucional, a Lei nº 10.101, de 2000 empregou a mesma terminologia ao discorrer que "*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*" (artigo 1º);

- e foi justamente a partir dessas premissas que os paradigmas divergentes trazidos pela Contribuinte não alijaram os diretores estatutários do seu direito constitucional à percepção da PLR em razão da sua contribuição na integração o capital com o trabalho (Acórdão nº 2402-02.699 e 2403-002.336);

- em tendo sido validada a PLR pactuada pela Contribuinte juntamente com seus funcionários, inclusive com acompanhamento do sindicato, não há como se alijar os diretores estatutários desse benefício constitucional de suma relevância, renegando-os a uma espécie de segunda classe de trabalhador;

- com efeito, o fato de a intepretação adotada pelo Acórdão recorrida estar fundamentada em critérios demasiadamente abstratos e sem qualquer sintonia com as consequências socioeconômicas de sua decisão, por si só, é suficiente para fulminar por completo o lançamento fiscal, em razão da superveniência de legislação de expresso caráter interpretativo, consubstanciada na Lei nº 13.655, de 2018;

- isso porque essa legislação introduziu em nosso ordenamento jurídico uma norma de caráter interpretativo apta a sepultar a abstrata motivação em que lastreado o lançamento fiscal ao alvedrio do principio da razoabilidade e da segurança jurídica;

- nesse sentido, com fundamento no princípio maior da segurança jurídica, a Lei nº 13.655, de 2018 introduziu, dentre outros, um dispositivo legal de modo a proteger os jurisdicionados de entendimentos demasiadamente abstratos da administração e, inclusive, alheios às consequências socioeconômicas de sua implementação;

- a subtração da PLR de uma relevante classe dos trabalhadores para o processo produtivo em razão da demasiadamente subjetiva e abstrata interpretação exposta pelo acórdão recorrido atenta contra a legislação interpretativa e superveniente;

- em coexistindo duas interpretações possíveis à legislação tributária, há de prevalecer aquela mais consentânea com os princípios da segurança jurídica e da razoabilidade de modo a evitar consequências penosas ao contribuinte e à sociedade;

- conclui-se, portanto, que os diretores estatutários não empregados enquadram-se perfeitamente ao conceito constitucional de trabalhador de modo a legitimar os pagamentos a

Documento nato-digital

título da PLR implementada em observância à legislação ordinária ante a adoção de uma interpretação mais favorável ao Contribuinte (CTN, artigo 112) em consonância com o princípio da retroatividade benigna de que trata o CTN artigo 106.

Ao final, a Contribuinte pede que o acórdão recorrido seja reformado no que tange a esse ponto.

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/07/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.746) e, em 15/08/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.757), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 2.747 a 2.756, contendo os seguintes argumentos:

- é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores, portanto, com base nessa vertente, os diretores de S/A não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas;

- firmada a premissa de que os diretores de Sociedades Anônimas possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei nº 6.404, de 1976 e do Estatuto da Empresa, é absurda a pretensão da Contribuinte, de enquadrar a participação estatutária paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF, e Lei n.º 10.101, de 2000;

- como se retira da leitura tanto do art. 7º, XI, da CF/88, como do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, o escopo da instituição da participação nos lucros e resultados é retirar de tal parcela a natureza salarial, para que não haja quaisquer reflexos em outras verbas trabalhistas, como, por exemplo, férias e aviso prévio, bem como para que não seja considerada salário de contribuição para fins previdenciários;

- sabe-se, por outro lado, que as remunerações dos diretores que não possuem vínculo empregatício não são base de cálculo das denominadas verbas trabalhistas e previdenciárias;

- diante da finalidade da lei, não faz sentido atribuir aos valores recebidos pelos diretores a natureza jurídica de PLR, pois, para esses diretores, os efeitos instituídos pela legislação (desvinculação dessas quantias da base de cálculo das verbas trabalhistas e previdenciárias) não ocorreriam, por absoluta falta de objeto;

- e mais, o próprio instituto da PLR encontra-se no título "Dos Direitos e Garantias Fundamentais", no capítulo "Dos Direitos Sociais", precisamente no art. 7º, IX, do diploma legal máximo, que visam conferir proteção ao trabalhador subordinado, àquele que ostenta algum vínculo de emprego, e em tal situação não se enquadra a figura do diretor não empregado, que, portanto, não faz jus a PLR;

- ademais, os dispositivos que regulamentam a Lei nº 10.101, de 2000, esclarecem que essa norma veio para disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho;

- isso somente vem reforçar o entendimento de que a participação nos lucros e resultados (PLR) de uma empresa é distribuída aos seus empregados e não a diretores não

Documento nato-digital

empregados, pois eles nem sequer possuem qualquer relação empregatícia com a empresa e nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR;

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais sedimentou entendimento no sentido ora defendido, de modo a reafirmar a natureza remuneratória da participação estatutária e a necessidade de sua inclusão na base de cálculo da Contribuição Previdenciária a cargo da empresa, incidente sobre a remuneração paga a contribuintes individuais (Acórdão 9202-004.347).

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte.

No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes autos de infração:

- **Debcad 37.244.018-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT;

- **Debcad 37.244.025-8**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e Incra).

Conforme Relatório Fiscal de fls. 07 a 18, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de Previdência Complementar e Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, além de divergências apuradas nas remunerações de segurados contribuintes individuais, constantes das folhas de pagamento, DIRF e GFIP, no período de 01/2008 a 12/2008.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional visa rediscutir a **incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de PLR - assinatura do acordo após iniciado o período aquisitivo para obtenção do direito ao recebimento da verba**;

O Recurso Especial da Contribuinte, por sua vez, pretende rever a **incidência de Contribuições sobre os valores pagos aos diretores estatutários a título de PLR**.

Documento nato-digital

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional há questões preliminares a serem tratadas, relativas ao conhecimento.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando:

- intempestividade, tendo em vista que a Fazenda Nacional, conforme informações disponíveis no e-processo, teria sido cientificada do acórdão recorrido em 22/08/2018; confira-se o argumento (e-fls. 2.500)

> Com efeito, consoante informações disponibilizadas pelo *e-processo* junto ao sítio da Receita Federal do Brasil (*e-cac*), a ciência do v. Acórdão recorrido se deu pelo próprio signatário do recurso especial de divergência de fls. 2.468/2.481, sendo, portanto, inconteste a ciência da Recorrente certificada no dia 22/08/2018.

- falta de indicação da legislação que teria sido interpretada de forma divergente; e

- conflito com a jurisprudência do CARF sobre o tema à época do lançamento.

Quanto à suposta intempestividade, é equivocada a premissa do Contribuinte, de que teria havido ciência pessoal da Fazenda Nacional em momento anterior à data em que se configurou a intimação presumida, prevista no art. 79, do Anexo II, do RICARF, para fins de contagem do prazo recursal.

No caso de processo digital ou digitalizado, a ciência da Fazenda Nacional segue as regras do art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010 (art. 79, do Anexo II, do RICARF) e, nesse caso, as datas de remessa à PGFN e ao CARF são atestadas pelos Despachos de Encaminhamento do e-Processo. Confira-se:

Portaria MF nº 527, de 2010

> Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo integralmente digitalizado ou do processo digital.
>
> § 1º A data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF será atestada em documento de remessa e entrega do processo administrativo, devendo ser posteriormente digitalizado e anexado aos autos do e-processo.
>
> § 2º O documento de remessa e entrega do processo administrativo poderá ter forma digital e ser anexado aos autos do e-processo, desde que ateste, automaticamente, a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF.
>
> § 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.
>
> § 4º Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão anexar as petições digitais que produzirem diretamente aos autos do e-processo.
>
> § 5º O prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida **ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo**.

> § 6º A data do retorno do processo ao CARF, atestada no documento de remessa e entrega do processo administrativo, será considerada para fins de aferição da tempestividade do recurso interposto ou da petição protocolada.

Portaria MF nº 343, de 2015 – RICARF, Anexo II:

> Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Ocorre que a tela extraída do sistema e-processo pela Contribuinte consiste em mero registro da data de remessa do processo à PGFN, corroborada pelo Despacho de Encaminhamento de fls. 2.467. Mas ainda que o processo digital tenha sido movimentado diretamente para a Procuradora da Fazenda Nacional que seria a responsável pelo caso, não consta sua assinatura eletrônica naquele documento, atestando que teria havido, de fato, a sua ciência pessoal naquela data. Dessa forma, presume-se que a Fazenda Nacional foi intimada em 21/09/2018 e, portanto, o Recurso Especial interposto em 03/10/2018 é tempestivo.

Ademais, quando o processo é expedido, seja para a PGFN ou para a Unidade de Origem, o acórdão é automaticamente publicado no sítio do CARF na Internet, de sorte que se torna público, portanto não apenas a Procuradora da Fazenda Nacional, como também a própria Contribuinte, seriam livres para dele tomarem conhecimento. Com efeito, no presente caso, a simples consulta ao sítio do CARF mostra que o acórdão recorrido foi publicado em **22/08/2018**, exatamente a data em que a Contribuinte indica que a Fazenda Nacional teria obtido ciência antecipada do julgado guerreado.

Destarte, se a questão é desprezar a regra da ciência formal pessoal, com a assinatura digital do Procurador, e considerar o momento em que eventualmente ele poderia ter tido acesso ao acórdão, então a simples publicação no sítio do CARF já configuraria a ciência, inclusive para a Contribuinte, de sorte que, por esse mesmo raciocínio, o seu Recurso Especial também estaria intempestivo.

Apenas a título de esclarecimento, o Acórdão 9101-003.615, mencionado pela Contribuinte para amparar a sua tese de intempestividade, não tratou da aferição de tempestividade no caso de ciência de acórdão do CARF por meio digital mas sim ainda por trâmite físico, levado a cabo por Relação de Movimentação (RM). Naquele caso, o documento de remessa foi efetivamente assinado pelo Procurador da Fazenda Nacional, que se deu por intimado antes da data prevista para ciência presumida.

Relativamente ao segundo argumento – falta de indicação da legislação que teria sido interpretada de forma divergente – esclareça-se que a legislação que está sendo interpretada de forma diversa não tem de estar necessariamente expressa no apelo, desde que nele se demonstre, sem sombra de dúvida, qual o arcabouço jurídico-normativo que está sendo tratado, evitando-se a indicação de decisões divergentes em face de legislação estranha à lide objeto do recurso.

Destarte, se no Recurso Especial, a despeito de não estar expressa a legislação objeto da divergência jurisprudencial, essa informação é facilmente deduzida da própria demonstração dos pontos de divergência indicados nos julgados em confronto, considera-se

Documento nato-digital

atendido o comando do art. 67, § 1º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

A despeito de tais considerações, esse sequer é o caso do presente Recurso Especial da Fazenda Nacional, em que consta expressa menção à legislação objeto de divergência, como se vê do seguinte trecho do apelo:

> **Comprovada a divergência jurisprudencial no tocante à intepretação e aplicação dos arts. 2º e 3º da Lei 10.101/00**, encontram-se preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente Recurso Especial, razão pela qual deve ser conhecido o presente recurso.

Finalmente, quanto à terceira alegação – suposto conflito com a jurisprudência do CARF sobre o tema à época do lançamento – esclareça-se que sobre a matéria suscitada inexiste qualquer espécie de decisão que vincule o Colegiado. Ademais, sendo o acórdão paradigma apto à demonstração da divergência jurisprudencial arguida – como, aliás, é o caso do paradigma indicado no apelo da Fazenda Nacional – cabe à Instância Especial dirimir as divergências interpretativas, a ver se efetivamente haveria a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados sem a existência de acordo prévio ao exercício.

Diante do exposto, tendo o apelo atendido aos pressupostos regimentais, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar o mérito.

A Constituição Federal assim estabelece:

> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
>
> (...)
>
> XI –**participação nos lucros, ou resultados**, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**; (grifei)

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

> "Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I – comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
>
> II – convenção ou acordo coletivo.
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

Documento nato-digital

> 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." (grifei)

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

A expressão "pactuados previamente" comporta diversas interpretações, inclusive aquela adotada pela Contribuinte e aplicada no acórdão recorrido. Entretanto, no entender desta Conselheira, não há como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes, portanto não há que se falar em acordo válido, quando ele sequer foi assinado. Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei nº 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas prefixadas.

No presente caso, conforme consta dos itens 12 e 13 do Relatório Fiscal (fls. 07 a 18), os acordos foram firmados a poucos dias do término dos exercícios a que se referiam. Confira-se:

> 12. Feito o intróito, cabe analisar se o programa de participação implementado pelo contribuinte atende às prescrições legais. Os termos do programa de participação nos resultados (Anexo B) foram firmados com a assistência do Sindicato dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro, sendo os instrumentos acordados em 17.12.2007 (para os resultados apurados em 2007 e pagamento em 07.2008) e 18.12.2008 (para os resultados apurados em 2008 e pagamento em 06.2009). A leitura atenta revelará que as cláusulas dos dois acordos são praticamente iguais, no que tocam às metas, à premiação, aos beneficiários e ao pagamento, diferindo, obviamente, quanto aos períodos de aferição dos resultados (de 2007 e 2008).
>
> 13. De início mostra-se incompatível com o espírito da Lei 10.101/2000 - de servir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade - que a instituição do programa seja posterior ao período a ser considerado na apuração do resultado. Ora, de que serve a estipulação de metas se na data da assinatura do acordo já é possível saber (ou antever) seu cumprimento ou não? Requer-se, portanto, que a data da celebração do acordo seja anterior ao período de aferição dos resultados. No mínimo, quando o ajuste é fixado já no curso da fase de sua mensuração, é necessário que o período que medeia a data do estabelecimento do acordo e o final do período de apuração seja suficiente para o atingimento dos objetivos traçados, sob pena de o sistema de metas transformar-se em mero "faz de conta". Por isso há que se concluir que os limites da Lei 10.101/2000 foram violados quando os acordos firmados para os anos de 2007 e 2008 ocorreram nos dias 17 e 18 de dezembro daqueles anos, respectivamente, há poucos dias do término dos exercícios.

Destarte, a despeito das alegações oferecidas em sede de Contrarrazões, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a

Documento nato-digital

negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados ao final do período-base (fls. 106 a 118).

Nesse passo, obviamente que no momento em que os pagamentos de PLR foram efetuados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados. E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111 do CTN.

Quanto à jurisprudência da CSRF, esta corrobora o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

Acórdão nº 9202-005.370, de 26/04/2017,

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2009
>
> PLR – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.
>
> Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição.

Acórdão nº 9202-006.674, de 17/04/2018,

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007
>
> (...)
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.
>
> Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Acórdão nº 9202-007.289, de 23/10/2018

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/01/2008
>
> 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

Documento nato-digital

> 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.

Acórdão nº 9202-007.662, de 26/03/2019,

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/07/2004 a 30/07/2004
>
> (...)
>
> PLR – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.
>
> Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição.

Acórdão nº 9202-007.943, de 17/06/2019

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008
>
> (...)
>
> PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.
>
> A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras 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, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Ainda em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta que, em face do disposto nos arts. 20 e 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655, de 2018, este Colegiado, em sua decisão, deveria seguir jurisprudência existente à época dos fatos que ensejaram a autuação, no sentido da desnecessidade de pactuação dos instrumentos de PLR previamente ao período de apuração dos lucros e resultados. Ainda que tal jurisprudência efetivamente se confirmasse – o que se admite apenas para argumentar – essa questão já se encontra sumulada no CARF, conforme a seguir:

> **Súmula CARF nº 169**
>
> O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Quanto ao Recurso Especial da Contribuinte, este é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido.

Documento nato-digital

A matéria admitida à rediscussão na Instância Especial é a **incidência de contribuições sobre os valores pagos aos diretores estatutários a título de PLR**.

No acórdão recorrido considerou-se que ditos pagamentos deveriam compor a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, visto que os administradores estatutários ocupam cargos que não detêm as características inerentes à relação de emprego, e, por isso, não estão contemplados pela Lei nº 10.101, de 2000, destinada exclusivamente aos segurados empregados.

A matéria já foi objeto de inúmeros julgados no CARF, dentre eles o Acórdão nº 2202-005.188, de 08/05/2019, cujo voto é da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que ora trago à colação como minhas razões de decidir:

> **Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores**
>
> O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.
>
> Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285):
>
> *(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoas e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamete: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.*
>
> Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.
>
> Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrando que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.
>
> Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.
>
> Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a regrar a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-

Documento nato-digital

se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

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

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

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

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

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

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei n° 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº

Documento nato-digital

569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

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

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

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

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

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

(...) (negritei)

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

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

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 2201-004.830, de 16/01/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Documento nato-digital

Acórdão nº 2201-004.804, de 04/12/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Acórdão nº 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.A regra constitucional do art. 7o, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Acórdão nº 9202-008.338, de 20/11/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101/00.

Documento nato-digital

Acórdão nº 9202-007.937, de 17/06/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) é concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

Acórdão nº 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

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

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

Acórdão nº 9202-007.698, de 27/03/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 9202-007.609, de 26/02/2019

Documento nato-digital

(...)

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

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

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

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

Acórdão nº 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados. A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-005.378, de 26/04/2017:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a

Documento nato-digital

> participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.A regra constitucional do art. 7o, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

No mesmo sentido, a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST):

> AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE - RECURSO DE REVISTA CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. "É incabível recurso de revista contra acórdão regional prolatado em agravo de instrumento" (Enunciado nº 218/TST). Agravo de Instrumento desprovido. RECURSO DE REVISTA DAS RECLAMADAS - **DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA - VÍNCULO EMPREGATÍCIO. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas Sociedades Anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhistas**. O empregado eleito Diretor da Empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador. Recurso de Revista parcialmente conhecido e provido. (TST, decisão de 12/11/2003, processo RR-62815-2002-900-02-00, Recurso de Revista, Quinta Turma, Relator Ministro Rider Nogueira de Brito) (grifei)

Quanto ao pedido de aplicação, ao presente julgamento, da Lei nº 13.655, de 2018 na solução do caso favoravelmente à Contribuinte, reitero o já exposto no presente voto, trazendo mais uma vez à colação a Sumula CARF nº 169: *O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento e, quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, dele conheço e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Documento nato-digital