



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721348/2012-33
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.920 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S. A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que visa a reforma do acórdão recorrido mediante adoção de critério jurídico diverso do aplicado no lançamento e discutido ao longo dos autos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). 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 abrangida 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 não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. 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 Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

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

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
16327.721348/2012-33	37.346.339-1	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
	37.346.340-5	Obrigação Principal (Terceiros)	
	37.346.341-3	Obrigação Acessória (CFL 68)	
16327.721349/2012-88	51.032.888-1	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
	51.032.889-0	Obrigação Principal (Terceiros)	

O presente processo trata dos seguintes lançamentos:

- **Debcad 37.346.339-1**: exigência das Contribuições Previdenciárias da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência da Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT);

- **Debcad 37.346.340-5**: exigência das Contribuições a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), correspondentes as parcelas devidas ao Salário Educação e ao Incra;

- **Debcad 37.346.341-3**: aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias na GFIP.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 7 a 26), os fatos geradores dos lançamentos foram os pagamentos a título de PLR paga aos diretores estatutários e a empregados, em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.

Quanto à PLR dos empregados, o Termo de Verificação Fiscal assim registra:

8 – LEVANTAMENTO PE – Participação Lucros ou Resultados Empregados – período do crédito previdenciário: 02/2007; 08/2008.

8.8-A PLR da Convenção Coletiva de Trabalho atendeu as normas legais e as rubricas pagas a seus empregados originárias desta Convenção não foram objetos deste Auto de Infração.

8.9- Em relação aos Regulamentos da PLR assinado entre a empresa ora fiscalizada e o Sindicato dos Empregados em Empresas de seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo, baseado em metas e resultados, cujos pagamentos ocorreram semestralmente, na rubrica PLR Bônus, constatou-se:

8.10- O plano relativo aos anos bases 2006 e 2007 que vigorou entre 01 de janeiro de 2006 e 31 de dezembro de 2007, alcançando pagamentos até março de 2008, relativo ao segundo semestre de 2007, foi celebrado somente em 22 de março de 2007, em data posterior, portanto, aos pagamentos efetuados em fevereiro de 2007 na rubrica PLR Bônus.

8.11- O plano relativo aos anos bases 2008 e 2009 que vigorou entre 01 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, foi celebrado em 18 de agosto de 2008, na mesma competência dos pagamentos relativos ao primeiro trimestre de 2008 (08/2008).

8.12- Através do Termo de Intimação Fiscal datado de 19/06/2012 a empresa foi solicitada a apresentar, caso dispusesse, de Atas de Reuniões e/ou Assembleias convocadas pelo sindicato da categoria, pelo contribuinte ou pelos próprios empregados, relativo aos acordos de PLR assinados em 22 de março de 2007 e 18 de agosto de 2008. Em resposta datada de 04/07/2012, em seu item 1, a empresa responde: “*Cabe esclarecer que até o presente momento não foram localizadas as Atas de Reuniões e as Convocações ao sindicato e aos colaboradores, foi solicitado desarquivamento dos documentos inativos*”. A empresa, até a lavratura deste Auto de Infração, não apresentou nenhum documento sobre a matéria solicitada. (Doc. 9 – resposta do contribuinte).

8.13 – Portanto, a assinatura do instrumento de acordo no próprio mês ou posterior ao pagamento do PLR, em que os resultados já são conhecidos e as metas já cumpridas, estão em desacordo com o artigo 2º, parágrafo 1º, inciso II da Lei 10101/2000, que estabelece que os programas baseados em metas e resultados devem ser pactuados previamente, necessário para conhecimento prévio das partes quanto a seus direitos e obrigações, condição legal para que se possa refutar pagamentos de PLR como desvinculada da remuneração do empregado.

8.14- Nesse sentido, as parcelas pagas de PLR nas competências 02/2007 e 8/2008, descritas na rubrica PLR Bônus, e que estão em desacordo com a Lei 10101/2000, foram consideradas integrantes do salário de contribuição, objeto deste levantamento.

A Impugnação foi considerada improcedente em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 08/05/2019, prolatando-se o Acórdão n.º 2202-005.195 (e-fls. 363 a 386), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a pelo ato de lançamento.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO DE DETERMINADAS

RUBRICAS. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO EFETUADO E REVISTO DE OFÍCIO PARA LANÇAR RUBRICA COMPLEMENTAR ESPECÍFICA DE MESMA ESPÉCIE E NATUREZA.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições sociais previdenciárias e para as contribuições de terceiros, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponible, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexactidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponible. Ocorrendo a caducidade, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS COM VÍNCULO DE EMPREGO NÃO COMPROVADO APÓS INTIMAÇÕES FISCAIS NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores estatutários, sem comprovação de vínculo de emprego, especialmente após intimação fiscal e resposta de inexistência de registro, caracterizando *distinguishing* em relação ao diretor empregado registrado e declarado nos documentos fiscais e sociais, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, por não restar demonstrado que mantenha as características inerentes a relação de emprego.

Os valores pagos aos diretores com base na Lei 6.404, ainda que à título de participação nos lucros, sujeita-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois, neste caso, não se compatibiliza com a Lei 10.101 e não provem do capital investido na sociedade, baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia possuindo natureza remuneratória. A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS EM GERAL COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscreta em meados do primeiro exercício (agosto), com vigência para dois exercícios, pois se mostra hígido para suas finalidades, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. DESCUMPRIMENTO PARCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Em relação as verbas que a decisão deixou de reconhecer como integrantes do salário-de-contribuição, não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias, a multa não é devida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento referente às rubricas "Participação Lucros Administradores", nas competências 02/2007 e 08/2007, e "Participação Lucros ou Resultados Empregados" na competência 02/2007", e para afastar o lançamento do "Levantamento PE - Participação Lucros ou Resultados Empregados" para o período 08/2008, bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas. Vencidos os conselheiros Ronnie Soares Anderson, que deu provimento parcial em menor extensão, e o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral ao recurso.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 20/05/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 387) e, em 02/07/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 401), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 388 a 400, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria 343, de 2015, para rediscussão da **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.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o despacho de 20/08/2019 (e-fls. 403 a 409).

Em se Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, estão imunes à tributação;
- contudo, conforme largamente demonstrado no Relatório Fiscal, não é o caso dos autos, pois aqui 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;
- cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se o 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”;
- inicialmente, verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício;
- de acordo com a legislação de regência da participação nos lucros ou resultados, dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados devem 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;
- a lei ainda veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

- no caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo Contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;
- noutro turno, cabe registrar que para alguns anos 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;
- restou desatendido, portanto, também o requisito da pactuação prévia de regras claras e objetivas;
- houve também o pagamento de PLR com base em mais de um instrumento, o que contraria o art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000;
- ressalte-se que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;
- no caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição;
- o próprio art. 28, § 9.º, da Lei nº 8.212, de 1991 é expresso ao prescrever que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição, apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do seu recurso.

O Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 30/08/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 415) e, em 04/09/2019, opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 419 a 422 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 418), e em 12/09/2019 ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 469 a 474 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 468).

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte apresentou as seguintes alegações:

- o cerne da discussão traçada nesses autos é a possibilidade de alteração da natureza do pagamento de PLR celebrado pelo Contribuinte e seus empregados, na competência de agosto de 2008;
- enquanto na decisão recorrida se alega que o fato da assinatura de o acordo para o pagamento da PLR ter ocorrido durante o período de vigência do programa não desnatura a natureza da verba, até porque, não há previsão legal estabelecendo prazo máximo para a celebração dos acordos de PLR, no acórdão paradigma se entende que há violação à Lei nº 10.101, de 2000, nos acordos de PLR que não tenham sido celebrados antes do período de vigência/aferição da regra, pois não teriam como escopo o incentivo à produtividade;
- sem embargo, a premissa não é verdadeira;
- em primeiro lugar, cumpre notar que o fato de a assinatura ocorrer durante cada período de apuração não é por vontade do empregador, mas justamente pela deliberação colegiada dos termos estabelecidos;
- segundo, é intuitivo que, ao longo do período, as informações sobre o regramento já eram conhecidas, tanto pela publicidade da negociação das metas, por intermédio de comunicados institucionais internos, telas de sistema que comprovam a contratação das metas

pelos empregados no início de cada ano, como, principalmente, pela repetição do regramento em acordos anteriores e subsequentes;

- independentemente da assinatura final dos acordos que ocorriam dentro do exercício, os segurados já sabiam e conheciam as metas e regras a que eram submetidos;

- é sabido que pactos entre empregados e empregadores são originários de negociações complexas e o empregador, por natural, não possui controle pleno do andamento e mesmo da finalização das negociações;

- a atribuição de limite temporal absoluto, para fins de ratificação de acordo ou convenção, impede a efetividade da norma legal assecuratória do programa de lucros ou resultados;

- não por outro motivo a própria Lei n.º 10.101, de 2000, não prevê data limite ou sanção para tal encargo, o que, inclusive, já foi decidido pelo CARF (cita os Acórdãos 2402-004.478, 2401-003.895 e 20600397);

- por outro lado, a época de registro pode ser flexibilizada, especialmente quando demonstrado a existência de tratativas em andamento e o conhecimento das linhas gerais do programa de participação pelos empregados (cita o Acórdão 2301-003.245);

- mais recentemente se reconheceu a inexistência de interregno legal para a assinatura do instrumento de negociação (cita o Acórdão 2202-003.369);

- de acordo com a legislação vigente, eventual descumprimento de algum requisito formal, por si só, não poderia desnaturar o programa e, por consequência, transformá-lo em verba salarial;

- entendimento diverso, além de contrariar a Lei n.º 10.101, de 2000, viola o Código Tributário Nacional, o qual, no art. 3º, expressamente prevê que o tributo não é sanção de ato ilícito;

- note-se ainda que a assinatura dos acordos não ocorreu ao final do exercício mas sim no mês de agosto de 2008;

- quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em “*pactuados previamente*” ela trata no enunciado prescritivo de “*programas de metas, resultados e prazos*” (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios “*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*” (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo “*pactuados previamente*”.

Ao final, o Contribuinte pede o não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Aos Embargos de Declaração do Contribuinte negou-se seguimento, conforme despacho de 22/05/2020 (e-fls. 516 a 522). Cientificada em 16/07/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 527), em 30/07/2020 a Contribuinte interpôs o Recurso Especial de e-fls. 530 a 538 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 529), visando rediscutir a matéria **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – incidência sobre os valores pagos aos administradores não empregados**.

Em seu Recurso Especial, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- dados os limites do Recurso Especial administrativo, resta em discussão, nesse momento, a incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participação

nos lucros dos colaboradores da Contribuinte considerados pelo CARF como diretores estatutários (administradores);

- no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento pela inaplicabilidade da Lei n.º 6.404, de 1976, aos diretores tidos como estatutários (contribuintes individuais), uma vez que, na visão daquele Colegiado, a alínea “j”, do § 9.º do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991, ao excluir da incidência das Contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, se referiu exclusivamente à Lei n.º 10.101, de 2000;

- é certo que a Lei n.º 8.212, de 1991 exige da Contribuinte o recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de remunerações para segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (art. 22, III), dentre os quais se enquadra o diretor não empregado (art. 12, V, f);

- porém a mesma lei, com a específica previsão de seu art. 22, § 2.º, I, exclui do conceito de remuneração as parcelas de que trata o § 9.º, do art. 28, dentre as quais se encontra a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

- não há dúvida, a lei específica para os diretores não empregados não é a Lei n.º 10.101, de 2000, que disciplinou apenas as participações nos lucros outorgadas para empregados, mas sim o art. 152, da Lei n.º 6.404, de 1976, que dispõe sobre os requisitos para que se faça o pagamento de participação nos lucros aos administradores;

- o pagamento das participações é feito com base em lei específica, aplicável aos administradores, lei essa que estabelece os parâmetros e condições para o pagamento das aludidas verbas;

- assim, constata-se que a premissa do acórdão recorrido, no sentido de que a Lei n.º 6.404, de 1975, não regulamenta a exclusão da alínea “j”, do § 9.º, do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991, não possui previsão legal e, portanto, não se sustenta;

- em síntese, a PLR relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212 referentes às parcelas não integrantes do salário-decontribuição, conforme já decidido pelo CARF no Acórdão 2401-003.811;

- logo, existindo legislação específica que regula o pagamento das participações, qual seja, a Lei n.º 6.404, de 1976, é plenamente aplicável ao caso a hipótese de exclusão, prevista na Lei n.º 8.212, de 1991, sob pena de se dar tratamento tributário diferenciado a pessoas que se encontram em situações equivalentes, o que é vedado pela Constituição Federal (artigo 150, II), razão pela qual deve ser provido o presente recurso, para o fim de determinar o cancelamento das verbas remanescentes au tuadas, bem como seus reflexos.

Ao final, o Contribuinte pede o provimento de seu apelo.

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/10/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 612) e, em 30/10/2020, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 613 a 624 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 625), contendo as seguintes alegações:

- quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga a administradores, por enquadramento na Lei n.º 10.101, de 2000, cabe esclarecer que a autuação se deu sobre remunerações creditadas a administradores não empregados de uma sociedade anônima;

- a doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os administradores/diretores das sociedades anônimas não podem ser considerados empregados, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica, e não podem ser, de forma simultânea, empregados e empregadores;

- segundo tal posição, os diretores não são apenas mandatários, mas sim órgãos da própria sociedade, indispensáveis à gestão e à existência da empresa, sendo inaceitável que eles sejam considerados empregados;

- soma-se a este aspecto o fato de que a vinculação dos atos de gestão dos diretores às diretrizes do Conselho de Administração ou da Assembleia Geral e, em última análise, ao próprio estatuto da sociedade anônima, não deve ser considerada como subordinação jurídica (principal elemento caracterizador da relação de emprego), pois as atribuições inerentes à administração da sociedade não se confundem com tal elemento característico do contrato de trabalho;

- importante lembrar que os diretores de sociedade anônima, em tese, não estão subordinados a qualquer chefe ou empregador imediato, mas apenas vinculados ao Conselho de Administração ou à Assembleia Geral;

- como já dito, eles são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador;

- nesse contexto, as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei nº 6.404, de 1976, e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica, na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego;

- esse entendimento encontra-se respaldado pela Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho, que diz o seguinte:

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

- a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho reforça o entendimento exposto, ao não considerar diretor de S/A como empregado, conforme Recurso de Revista – RR 62815-2002-900-02-00 (12 11 2003) e RR 532377 (1999);

- 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 do 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 nº 10.101, de 2000;

- como se retira da leitura tanto do art. 7º, XI, da CF, 1988, 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;

- não faz sentido pagar PLR aos administradores/diretores, se esses indivíduos já não fazem jus a nenhuma verba trabalhista;

- 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;

- observa-se que essas normas 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;

- 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;

- reforça-se que a participação nos lucros e resultados (PLR) de uma empresa é distribuída aos seus empregados e não a diretores não 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;

- ainda que se considerasse possível, em tese, que diretores não empregados de sociedades anônimas recebessem PLR, no caso dos autos o Contribuinte não comprovou o preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000;

- o CARF tem consistentemente se manifestado 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 (cita os Acórdãos 2302-01.283, 2302-01.438 e 2401-02.248);

- de acordo com tais precedentes, a Lei nº 6.404, de 1976, não regula a participação nos lucros e resultados, pois a PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que se negue provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas por ambas as partes.

Trata o presente processo dos seguintes lançamentos:

- **Decad 37.346.339-1**: exigência das Contribuições Previdenciárias da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de

Incidência da Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT);

- **Debcad 37.346.340-5**: exigência das Contribuições a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), correspondentes as parcelas devidas ao Salário Educação e ao Incra;

- **Debcad 37.346.341-3**: aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias na GFIP.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 7 a 26), os fatos geradores relativos aos lançamentos foram a PLR paga aos diretores estatutários e a empregados, em desacordo com a Lei 10.101, de 2000.

Após a exclusão dos períodos fulminados pela decadência, o Colegiado recorrido afastou a tributação sobre o “Levantamento PE - Participação Lucros ou Resultados Empregados” para o período 08/2008 e manteve a exigência quando à PLR paga aos diretores não empregados nos períodos 02/2008 e 08/2008.

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, este busca reverter a decisão quanto à formalização do acordo para pagamento de PLR a empregados, considerado regular pelo Colegiado recorrido.

No que tange ao Recurso Especial da Contribuinte, a pretensão é no sentido de que se afaste a incidência de contribuições sobre a PLR paga aos administradores.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento.

A matéria suscitada é 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 tema diz respeito ao acordo PLR assinado entre a empresa e o Sindicato dos Empregados em Empresas de seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo, baseado em metas e resultados, cujos pagamentos ocorreram semestralmente, na rubrica PLR Bônus.

A esse respeito, assim se pronuncia o acórdão recorrido:

Ementa

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS EM GERAL COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscreta em meados do primeiro exercício (agosto), com vigência para dois exercícios, pois se mostra hígido para suas finalidades, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação.

Voto

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados

concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao caput, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado programas de metas, resultados e prazos já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passo ao tópico correspondente.

(...)

O recorrente relata que a PLR paga com base nas convenções coletivas não foram questionadas, porém não se conforma e advoga que a PLR paga na forma dos acordos assinados entre a recorrente e o sindicato da categoria, que foram baseados em contrato de metas e resultados (planos próprios), devem ser aceitas, a despeito da fiscalização ter efetivado o lançamento de ofício neste ponto.

A fiscalização alega que: "O plano relativo aos anos bases 2008 e 2009 que vigorou entre 01 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, foi celebrado em 18 de agosto de 2008, na mesma competência dos pagamentos relativos ao primeiro semestre de 2008 (08/2008)" (e-fl. 24, Termo de Verificação Fiscal, item 8.11).

Especialmente, por isso, ocorreu a autuação.

Advoga a recorrente que os instrumentos possuem vigência retroativa e que foram negociados antes, apenas a assinatura é posterior, enquanto que a fiscalização refuta a legitimidade das PLR's pagas aos empregados, uma vez que não precedidas de ajuste prévio.

Pois bem. Penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob sua égide, não sofrendo incidência de contribuições. **Ora, eles foram firmados em 18/08/2008, com vigência retroativa, é verdade, para o período de 01/01/2008 a 31/12/2009 (e-fls. 96/105), prevendo-se que os "pagamentos referentes à participação dos empregados serão feitos semestralmente", dentro da previsão da Lei 10.101. Ademais, sua vigência vai até 31/12/2009, estando fixada em longo prazo, para além do exercício social. Some-se a isto o efetivo registro do instrumento no ente sindical (e-fl. 96), na forma da Lei 10.101, tenho, em avaliação de ponderação, que é tempestivo o acordo para os seus propósitos dentro do contexto fático estabelecido, especialmente porque tem vigência para dois exercícios, mostrando-**

se, portanto, hígido para suas finalidades, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo de negociação, uma vez que os instrumentos coletivos não podem nascer de uma completa ausência de acordos mútuos, logo estando dentro do espírito da Lei 10.101.
(destaquei)

Assim, conforme o voto do acórdão recorrido, o fundamento da autuação foi o fato de a assinatura do acordo referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2009 ter ocorrido em 18/08/2008, ou seja, na mesma competência dos pagamentos relativos ao primeiro semestre de 2008. Com efeito, em nenhum momento se menciona a obrigatoriedade de assinatura do acordo antes do início do exercício, seja quando do relato da motivação da autuação, seja por ocasião da fundamentação da tese defendida no julgado.

Com estas considerações, o Colegiado deu provimento ao recurso, nesta parte, conforme os seguintes fundamentos:

- os pagamentos foram semestrais, conforme determinava a Lei n.º 10.101, de 2000;
- foi providenciado o registro do instrumento no ente sindical, na forma da Lei n.º 10.101, de 2000; e
- tratava-se de contrato de longo prazo, com vigência para dois exercícios.

Destarte, este é o contexto em que se deu provimento ao apelo, nesta parte. Nesse passo, o paradigma apto a demonstrar divergência jurisprudencial teria de ser representado por julgado em que o óbice para a aceitação de uma PLR de longo prazo fosse a assinatura do acordo no mês ou após o mês de pagamento da primeira parcela semestral.

Analisando-se o Recurso Especial da Fazenda Nacional, de plano se constata que ele parte de premissas equivocadas, a saber:

- a discussão seria o fato de o acordo ter sido firmado após o início do exercício, sem atentar para o marco temporal que permeou o caso ora em julgamento, que foi a data do pagamento;
- o relator teria relativizado a necessidade de fixação prévia de índices, tendo em vista tratar-se de plano com critérios de feição corporativa.

Confira-se os respectivos trechos do apelo:

Conforme restará demonstrado, a decisão tomada no presente feito divergiu de outros Colegiados do CARF em relação a impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem a existência de acordo prévio **ao exercício**.

(...)

O acórdão recorrido entendeu que nos planos de PLR mensurados com base em critérios de feição corporativa e, portanto, independentes de uma pré-determinada atuação dos trabalhadores, não seria necessária a fixação prévia dos índices a serem alcançados, como se extrai das seguintes passagens do voto condutor:

(...)

No que diz respeito à inobservância de acordo **prévio ao exercício**, verifica-se a materialização de divergência no **Acórdão n.º 9202-005.512**, cuja ementa segue transcrita em sua integralidade:

(...)

A fim de melhor demonstrar a divergência transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma em que este registra a necessidade de fixação de regras para o pagamento da PLR **em momento anterior ao início do período de aferição:**

(...)

Procedendo-se ao cotejo analítico da divergência, verifica-se que o acórdão proferido nos presentes autos divergiu do acórdão indicado como paradigma. O acórdão paradigma entendeu necessária a formalização do **acordo previamente ao exercício**, sob pena de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, tanto para as PLR pagas em função da lucratividade, quanto para PLR pagas em função de metas, sem realizar distinções.

Comprovada a divergência jurisprudencial, encontram-se preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial quanto à questão da **impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem a existência de acordo prévio ao exercício**. (destaquei)

Na esteira destas premissas, a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão 9202-005.512, que efetivamente vaza entendimento no sentido de que o acordo deve ser firmado no ano anterior ao exercício. E é certo que esse entendimento, se aplicado ao caso tratado no acórdão recorrido, lograria alterar-lhe o resultado. Entretanto, para isso teria de ser ignorada a motivação da autuação, cujo respectivo trecho foi colacionado no voto condutor do acórdão recorrido. E nesse trecho em momento algum se menciona eventual necessidade de acordo firmado antes de iniciado o exercício mas sim o fato de o acordo ter sido celebrado no mês do pagamento da primeira parcela semestral. Ademais, um dos fundamentos do acórdão recorrido, que foi o fato de tratar-se de acorde de longo prazo, abrangendo dois exercícios, sequer está presente no paradigma.

Assim, constata-se a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, além do fato de a tese defendida no Recurso Especial ser mais gravosa para o Contribuinte que aquela aplicada pela própria Fiscalização, da qual partiu o Colegiado recorrido para firmar sua convicção.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

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

Inicialmente, cabe ressaltar que, conforme o próprio Contribuinte mencionou em seu apelo, a discussão aqui ficará restrita à matéria **Participação nos Lucros ou Resultados PLR – incidência sobre os valores pagos aos administradores não empregados**, não havendo o que se discutir acerca do enquadramento dos diretores não empregados como segurados contribuintes individuais, já que sequer se demonstrou dissídio interpretativo quanto a este ponto. Confira-se o que consta do Recurso Especial:

5. A Recorrente discorda frontalmente de tal conclusão (tanto que opôs embargos de declaração rejeitados) mas, em razão dos limites do recurso especial, deixará de discutir a matéria probatória neste apelo (demonstração da relação empregatícia).

Quanto à matéria suscitada, vale mencionar o Acórdão n.º 2202-005.188, de 08/05/2019, relativo à empresa do grupo integrado pela ora Recorrente. Desse julgado trago à colação o voto da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que adoto como minhas razões de decidir:

Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

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

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

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

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

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrado que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

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

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

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso,

sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

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

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

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

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

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

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

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

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

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei n.º 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei n.º 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei n.º 8.212/91, não

se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei n.º 6.404/76.

(...) (negritei)

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

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

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

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

Acórdão n.º 9202-008.677, de 17/03/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

(...)

Acórdão n.º 9202-008.604, de 17/02/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

(...)

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 n.º 10.101, de 2000.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n.º 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

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

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo