



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.727451/2013-88</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.834 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA PROVIDENCIA INDUSTRIA E COMERCIO
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009, 01/03/2010 a 31/03/2010, 01/04/2011 a 30/04/2011, 01/03/2012 a 31/03/2012

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO PELA DRJ.

Inexistente integração de novos fundamentos não detalhados no Auto de Infração por parte da DRJ que se limita ao conteúdo do lançamento, não há que se falar em nulidade por violação ao art. 146, do CTN.

PLR. DIRETOR ESTATUTÁRIO. NÃO EMPREGADO. CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA.

O pagamento de verba a título de participação nos lucros e resultados a diretor estatutário não é regida pela Lei nº 10.101/2000 e sobre ela há a incidência de contribuições previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

ACORDO COLETIVO. NULIDADE DO ADITIVO.

A falta de assinatura dos integrantes da Comissão de empregados em Aditivo ao Acordo Coletivo invalida este por vício na manifestação de vontade de uma das partes do negócio jurídico, fazendo prevalecer os termos e condições do Acordo Coletivo originário.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 11 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do lançamento

A autuação (fls. 03-18) versa acerca da incidência de contribuições previdenciárias, salário educação e contribuições ao INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE sobre valores pagos a título de Participação nos Resultados, a segurados empregados e diretores não empregados, em desacordo com a Lei 10.101/2000.

As competências atuadas são fevereiro/2009, março/2010, abril/2011 e março/2012, exigindo-se crédito tributário no montante de R\$ 2.257.367,24, a título de contribuição previdenciária e acréscimos legais; e R\$ 323.232,74, a título de salário educação e contribuições devidas a terceiros com os acréscimos legais.

### Da Impugnação

Inconformado com o lançamento, o recorrente apresentou Impugnação (fls. 893-905), argumentando em apertada síntese que:

- a) as únicas limitações legais à instituição do sistema participativo são o estabelecimento de regras claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, a periodicidade da distribuição, o período de vigência e os prazos para revisão do acordo;
- b) o plano de PLR implementado obedeceu aos requisitos legais;

- c) não pode prevalecer a pretendida desconsideração dos pagamentos efetuados a título de PLR durante os exercícios de 2009 a 2012 sob os equivocados argumentos de (i) irregularidade na estipulação de valores distintos pagos a título de PLR para os cargos de gerentes e diretores; (ii) nulidade do acordo coletivo no qual foram pactuadas as metas e condições para o pagamento do PLR em 2008, devido à inexistência de assinatura da comissão representando os empregados no seu termo aditivo; (iii) não atingimento da meta prevista no acordo coletivo; e (iv) irregularidade no pagamento de valores aos integrantes de cargos de liderança, por supostamente ter se dado em montante superior ao previsto no Acordo Coletivo.
- d) *em relação ao PPR 2008 (pago em 2009)*, inexistente irregularidade na estipulação de valores distintos pagos para os empregados com cargos de gerentes e diretores, vez que não há vedação legal na fixação de metas distintas de acordo com os cargos ocupados, consoante entendimento jurisprudencial do próprio CARF. Além disso, a exigência de assinatura da Comissão de Empregados no Termo Aditivo do Acordo Coletivo configura requisito não previsto em lei, e que em se tratando de Acordo Coletivo, a assinatura do representante sindical é suficiente para atender aos requisitos formais da Lei 10.101/2000 e da CLT. Afirma, ainda que o cumprimento integral da meta é desnecessária para o pagamento da PLR, face ao auferimento de lucro e resultado muito superiores aos anos anteriores;
- e) *em relação aos PPRs de 2009, 2010 e 2011 (pagos entre 2010 e 2012)*, não se sustenta o argumento da fiscalização no sentido de que os valores pagos aos ocupantes de cargos de chefia configurariam salário de contribuição por excederem o limite imposto no acordo coletivo previsto no instrumento original de PPR, eis que resta comprovada a mudança na previsão de distribuição de tais valores em alterações supervenientes (doc. 03). Ademais, ainda que se admitisse a argumentação fiscal, a exigência da contribuição supostamente devida, da multa e dos juros, poderia recair apenas sobre a diferença dos valores que excedem a previsão inicial da PPR.

Pede, então, o cancelamento das autuações.

#### **Da decisão em Primeira Instância**

A DRJ deliberou (fls. 963-970) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009, 01/03/2010 a 31/03/2010, 01/04/2011 a 30/04/2011, 01/03/2012 a 31/03/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de contribuição, para fins de

incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

ACORDO COLETIVO. NULIDADE DO ADITIVO.

A falta de assinatura dos integrantes da Comissão de empregados em Aditivo ao Acordo Coletivo invalida este por vício na manifestação de vontade de uma das partes do negócio jurídico, fazendo prevalecer os termos e condições do Acordo Coletivo originário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 978-994), reiterando os argumentos formulados na Impugnação e acrescentando, em síntese, que a decisão da DRJ manteve a exigência fiscal, mas por fundamentos distintos daqueles lavrados no Auto de Infração, ao afirmar “[...] que a PPR não poderia ter sido paga aos Diretores Estatutários da ora Recorrente, tendo em vista a suposta previsão da Lei nº 10.101/2000, que autorizaria o pagamento de PPR exclusivamente a empregados.” A questão, que não teria sido suscitada pela Fiscalização, exigiria a exclusão da “[...] exigência de eventuais valores a título de cobrança de contribuições previdenciárias atinentes ao pagamento da PLR pagos aos diretores estatutários, em razão da necessidade de afastar as inovadoras ilações feitas pela decisão ora recorrida.”

Pede, ao final, que seja provido o seu recurso para cancelar integralmente os lançamentos.

### VOTO

Conselheiro Thiago Álvares Feital — Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Os argumentos da Recorrente espraiam-se por três temas: (i) inovação da decisão da DRJ que manteve o lançamento baseando-se em fundamentação que nunca fora invocada pela Fiscalização até então, qual seja o fato de que não se pode pagar PPR a diretores estatutários, mas apenas a empregados, o que caracterizaria desvio de finalidade e violaria o art. 146, do CTN; (ii) desnecessidade de assinatura da Comissão de Empregados no Termo Aditivo ao Acordo Coletivo para tornar o PPR válido à luz da Lei nº 10.101/2000; (iii) atingimento da meta estabelecida para a PPR de 2008.

A matéria aqui enfrentada é objeto da Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. A norma estabelece os requisitos para que a verba seja dissociada da remuneração e, portanto, não gere reflexos trabalhistas ou previdenciários, nos termos do art. 7º, XI, da Constituição da República:

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;

Inicialmente, acerca da preliminar suscitada pela Recorrente, analisando-se o relatório fiscal e cotejando-o com o acórdão de impugnação, verifico que não houve a inovação alegada pelo Recorrente. Isso, porque consta expressamente do relatório o argumento de que não se pode pagar PPR a diretores não empregados. Trata-se do item 6.3.2:

6.3.2 - Entretanto, tal benefício contemplou também os Diretores Estatutários da Empresa, constantes do QUADRO XXXVII, que embora sendo segurados obrigatórios do RGPS, nos termos do Art. 12, V, "f" da Lei nº 8.212/91 e §9º, alínea "c:1" da Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009 (DOU 17/11/2009), não estão contemplados nos Arts. 1º e 2º da Lei nº 10.101/00, visto esta se referir somente a empregados, o que não é o caso desses segurados.

Rejeito, então, a preliminar invocada.

Adentrando no mérito do primeiro argumento, aduz a Recorrente que não existe, na Lei nº 10.101/2000, qualquer previsão no sentido de que a PPR somente pode ser paga aos trabalhadores empregados das Empresas. A este respeito, afirma em seu recurso (fl. 982):

Segundo o entendimento que prevaleceu em 1º grau, "o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados - PLR aos diretores estatutários constitui remuneração, estando em desacordo com a Lei 10.101/2000.". No entanto, a questão jamais foi levantada pela fiscalização no lançamento de ofício. Como pode se verificar dos autos de infração lavrados, as acusações fiscais estão no item 6.1, mais especificamente nos tópicos "Análise da Fiscalização", localizados entre as fls. 16/21 do Relatório da Atividade Fiscal. [...] Ora, em nenhum momento se extrai de tais razões a necessidade de considerar como salário de contribuição a integralidade dos valores pagos aos diretores estatutários porque supostamente todos os valores recebidos por eles devem ser considerados como contraprestação pelos serviços prestados (remuneração). O fato é que as autoridades julgadoras em processo administrativo não têm competência para alterar a fundamentação legal e fática exposta no lançamento de ofício, ainda que considerem haver motivo diverso para a exigência de tributos na mesma situação examinada. A sua função restringe-se ao exame da procedência ou não das acusações, nos exatos termos em que foram formuladas pela fiscalização quando da constituição do crédito tributário (competência para julgar, a teor do disposto no art. 25, "caput", incisos I e II, do Decreto 70.235/72).

Ainda sobre a impossibilidade de se exigir que a PPR seja paga apenas aos empregados, afirma que

[...] as únicas limitações legais à instituição do sistema participativo são: (a) o estabelecimento de 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; (b) a periodicidade da distribuição; (c) o período de vigência e (d) os prazos para revisão do acordo. Note-se que não há qualquer tratamento legal que traga um fator de distinção, no que diz respeito ao pagamento da PPR, entre os trabalhadores empregados e os não empregados de uma empresa.

A matéria, conquanto polêmica, encontra estável jurisprudência neste Conselho, no sentido de que a PPR paga a diretores estatutários — aqueles cuja relação jurídica com a empresa não possui as características da relação de emprego — compõe o salário-de-contribuição sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias. A exclusão da categoria não se fundamenta, a meu ver, em diferenciações semânticas acerca do conceito de “trabalhador” e de “empregado” e do uso que a Lei nº 10.101/2000 faz destes termos, como se pode — a meu ver equivocadamente — verificar em posições divergentes neste Conselho. A meu ver, o verdadeiro fundamento que autoriza a distinção é o intuito do instituto: reduzir a distância entre empreendedor e empregado, promovendo uma convergência de interesses, e aproximando trabalho e capital.

A este respeito, veja-se o seguinte acórdão:

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO QUALIFICADO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. HABITUALIDADE CONFIGURADA.

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 e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, 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 não empregados, caracterizando distinguishing em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto, 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. A habitual fixação da PLR aos Administradores, na forma da remuneração global fixada para a Administração, nos moldes da Lei 6.404, caracteriza a verba como não eventual e invoca a incidência previdenciária. Os ganhos somente são considerados “eventuais” (item 7 da alínea e do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91) se forem fortuitos, ocasionais, acidentais, o que exclui todo e qualquer pagamento ajustado ou prometido previamente. (Numero da decisão: 2202-009.596)

De toda sorte, a questão foi sumulada recentemente, sendo objeto da Súmula CARF n.º 195:

Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Não merece reforma, portanto, a decisão de origem em relação à tributação do PPR distribuído a diretores estatutários.

Sobre o fato dos valores pagos aos ocupantes de cargos de chefia no período de 2010, 2011 e 2012 serem superiores aos valores previstos no instrumento original de PPR, argumenta que

[...] elaborou, posteriormente à celebração dos acordos coletivos que disciplinaram tais PPRs, instrumentos fixando metas específicas para os cargos dos diretores e gerentes, nos quais foram estabelecidos regimes diferenciados de recebimento destes. Assim, não se sustenta o argumento da fiscalização no sentido de que os valores pagos aos ocupantes de cargos de chefia configurariam salário de contribuição por excederem o limite imposto no acordo coletivo. Afinal, resta comprovada a mudança na previsão de distribuição de tais valores em alterações supervenientes (doc. 03 juntado à impugnação).

Em tese, tem razão a Recorrente quando afirma que não há óbices legais à adoção de metas distintas para funcionários e gerentes (desde que celetistas), caso haja expressa previsão de tais metas em convenção e ou acordo coletivo. Isso, porque não há na Lei nº 10.101/2000 vedação ao estabelecimento de metas diferenciadas para cargos com atribuições e responsabilidades diversas.

A este respeito, assim se manifestou a decisão da DRJ:

25. É bem verdade que a empresa trouxe argumentos e decisões do CARF corroborando a possibilidade da existência de regras e metas diferenciadas para o pagamento da PLR, em razão dos cargos dos empregados. No entanto, não foi em razão das metas diferenciadas que se verificou o vício no pagamento de PLR a essa parcela dos empregados. Consoante relatório fiscal, verificou-se que os valores pagos aos ocupantes de cargo de chefia eram superiores em quantidade de salários, ao que restava previsto tanto no Acordo Coletivo quanto em seus aditivos, inexistindo, portanto amparo para o pagamento em valores diferenciados proporcionalmente.

Verifica-se, então, que a autuação foi mantida não em virtude da existência de tratamento diferenciado entre categorias de empregados, mas porque houve discrepância entre o valor acordado e o valor pago. Da leitura do documento mencionado pela Recorrente em seu recurso e juntado à Impugnação (fls. 953-959), cotejado com o Auto de Infração, verifico que o documento não contém assinatura de modo que não pode ser considerado, mantendo-se, portanto, a conclusão de que houve a distribuição de valores superiores aos pactuados para o período, o que viola os requisitos legais.

Também neste aspecto não merece reforma a decisão de primeira instância.

Acerca da ausência de assinatura da Comissão de Empregados em Termo Aditivo ao Acordo Coletivo, afirma a Recorrente que a exigência não consta da CLT ou da Lei nº 10.101/2000. Informa que o PPR poderá ser negociado mediante comissão escolhida pelas partes ou por convenção ou acordo coletivo e que, no caso, optou por celebrar a participação em acordo coletivo. E, como “[...] não há qualquer menção à necessidade da assinatura ou sequer participação da Comissão de Empregados para que o Acordo Coletivo seja válido”, não se pode atribuir nulidade ao PPR assim acordado.

Novamente, em princípio, tem razão a Recorrente, uma vez que a falta de assinatura em si em instrumento de Acordo Coletivo não é razão o bastante para se considerar que este não atende às normas da Lei nº 10.101/2000. Contudo, a mesma lei exige que o “instrumento de acordo” seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Se o instrumento original deve ser arquivado, o mesmo se diga de suas posteriores modificações. Veja-se, porém, que, como destaca a decisão de origem, a Recorrente “[...] optou por realizar a negociação coletiva com a comissão de empregados e não com o Sindicato dos Trabalhadores. Apesar de denominar o instrumento coletivo de Acordo Coletivo, a sua nomenclatura não altera as partes contratantes expressas no referido documento. [...] Portanto, o fato de o representante do sindicato assinar o termo aditivo não o valida, nem o transforma na modalidade de negociação coletiva prevista no art. 2º, II, da Lei 10.101/2000, já que o aditivo contratual deve ter a mesma natureza do contrato que se está aditando.” Por essa razão, deve ser mantida a decisão recorrida neste aspecto.

Sobre o atingimento da meta estabelecida para a PPR de 2008, a Recorrente afirma que a empresa auferiu lucro no exercício de 2008 muito superior ao do ano anterior, o que



ensejou a distribuição dos resultados aos funcionários, além de ter atingido a meta fixado no acordo coletivo. Afirma que “[...] no exercício de 2008, a Recorrente não somente auferiu lucro, como este foi 775% superior ao do ano anterior, no qual, por sua vez, tinha havido o regular pagamento de PLR. Sobre a questão, ainda que assim não fosse, vale destacar que a meta estabelecida de resultado EBITDA superior à R\$ 105 milhões foi devidamente atingida no período de 2008.”

Ocorre que o instrumento que regula o PPR para o período estabelece que, na hipótese do EBITDA ser igual ou inferior a R\$ 119 milhões o peso do PPR seria correspondente a zero.

O PROGRAMA DE METAS — ANEXO II — Estas metas visam estimular a conquista dos resultados gerais previstos para a empresa no ano de 2008, calculadas sobre a demonstração financeira do EBITDA e correspondem a 50% do Programa. O número do EBITDA previsto como meta para o ano de 2008 é de R\$ 135 milhões. O pagamento será feito com base na tabela abaixo:

EBITDA	PESO CORRESPONDENTE
Até R\$ 119.999,99 milhões	0
De R\$ 120 a R\$ 134.999,99 milhões	½ salário
De R\$ 135 a R\$ 144.999,99 milhões	1 salário
Acima de R\$ 145 milhões	1 ½ salário

Por essa razão não merece reforma a decisão recorrida também neste aspecto.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**

Relator