



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.720411/2011-19
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.261 – 2ª Turma
Sessão de 23 de junho de 2016
Matéria CSP - SALÁRIO INDIRETO - PLR DIRETORES NÃO EMPREGADOS
Recorrente SEMP TOSHIBA AMAZONAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

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. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS (ESTATUTÁRIOS). 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, efetivamente 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 executividade.

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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martínez López. Apresentará declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Julgado dia 21/06/2016 no período da manhã.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal DEBCAD nº 37.318.126-4, consolidado em 27/05/2011, lavrado contra o contribuinte acima identificado, no valor de R\$ 3.171.190,13 (três milhões, cento e setenta e um mil, cento e noventa reais e treze centavos), referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre os valores pagos a título de participação nos lucros aos diretores da Recorrente, em 07/2007, omitidas em GFIP, fls. 13 a 21.

Foi ainda lavrado Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória DEBCAD nº 37.318.127-2, consolidado em 27/05/2011, em face do mesmo contribuinte, no valor de R\$ 53.324,55 (cinquenta e três mil, trezentos e vinte e quatro reais e cinquenta centavos), referente à multa por omissão em GFIP da remuneração relativa à participação dos lucros paga aos diretores da Recorrente, em 07/2007, fundamento legal 68.

Durante o mesmo procedimento fiscal foram aplicados Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória DEBCAD nº 37.318.128-0 e 37.318.129-9, consolidados na mesma data dos demais DEBCAD listados acima, referentes, respectivamente, à multa por ter apresentado GFIP com erros de preenchimento nos campos não relacionados aos fatos geradores, fundamento legal 69 e à multa decorrente da apresentação de GFIP em desconformidade com o manual de orientação GFIP/SEFIP.

Os fatos geradores "participação paga a diretores não empregados" (segurados contribuintes individuais), estão discriminadas por beneficiários e também totalizadas no quadro demonstrativo nº 01, elaborado pela fiscalização com base nos mencionados recibos. Foi, também, elaborado o Quadro Demonstrativo nº 02, abrangendo os lançamentos contábeis relativos ao pagamento de tal participação, verificados com base nos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte e confirmados no Livro Diário nº 300, devidamente registrado na JUCEA.

Ressalte-se que o sujeito passivo informou, em sua peça impugnatória, que os créditos de multas decorrentes desses dois últimos DEBCADs seriam quitados tão logo a Delegacia disponibilizasse as guias para pagamento e quitação, e, portanto, não houve nenhuma apreciação desses itens pelo órgão julgador de primeira instância, ficando mantido o crédito neles consubstanciados.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA julgado o lançamento procedente, fls. 187/194.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, fls. 199/211, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, o voto vencedor, entendendo que os pagamentos com base no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 decorrem da atividade remunerada desempenhada pelos administradores/diretores, devendo sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, negou seguimento ao recurso do contribuinte, mantendo o crédito tributário como lançado. Portanto, em sessão plenária de 18/03/2014, negou-se provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.059, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES/DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ARTIGO 152, § 1º DA LEI Nº 6.404/76.

O administrador a que se refere a Lei das Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea f, da Lei nº 8.212/91, enquadrando-se como “diretor não empregado” (art. 145 da Lei nº 6.404/76).

Quem efetua o pagamento da verba referida no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 é a pessoa jurídica empresária e não acionista. Se o lucro advém da atividade empresarial, pertence à pessoa jurídica empresária e não ao acionista. Nos termos do art. 21 da Lei nº 6.404/76, quem paga os dividendos é a companhia e não os acionistas.

Quem se beneficia diretamente dos préstimos do diretor/administrador também é a pessoa jurídica empresária e, portanto, natural que o remunere por diferentes formas (art. 11 e 21 – fato gerador e alíquota; art. 28, III – base de cálculo; ambos da Lei nº 8.212/91).

Em que pese a literalidade do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 (menção à “participação no lucro”), tal pagamento não se amolda à hipótese de imunidade/isenção contida no inciso XI do art. 7º da CF, visto que o texto constitucional condiciona a desvinculação da remuneração aos termos da lei. A participação nos lucros somente veio a ser regulamentada após a Constituição Federal de 1988, não se aplicando, a Lei nº 6.404/76.

Precedentes do STJ na ótica do imposto de renda enquadrando tais pagamentos como “prêmio pelos resultados atingidos”. AgRg no AREsp 8.256/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011.”

Devidamente cientificado da decisão proferida em 12/09/2014 (sexta-feira), fls. 237/309 contribuinte interpôs Recurso Especial em 29/09/2014, cumprindo, portanto, o prazo legal de 15 (quinze) dias estipulado pelo Regimento Interno do CARF (RICARF).

De acordo com o recorrente, o Acórdão teria divergido sobre a matéria de incidência, ou não, de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a diretores/administradores não empregados, a título de Participação nos Lucros, comparativamente ao decidido no Acórdão 2402.002.883 (paradigma), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO ESPECIAL PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011. APLICAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial pago em decorrência de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. FUNDAMENTAÇÃO EQUIVOCADA DA AUTUAÇÃO. ANULAÇÃO.

Constituído o lançamento com base em premissa equivocada, há o desvirtuamento dos procedimentos previstos no art. 142 do CTN, situação que incorre em vício material.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91.

A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre “Acionistas x Diretores/Administradores”, não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica “Empregador x Empregado”.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. INSCRIÇÃO. DESNECESSIDADE.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-alimentação, independentemente de prévia inscrição do contribuinte no PAT - Programa de Alimentação do Ministério do Trabalho, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011.

Recurso voluntário provido em parte.”

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/n da Terceira Câmara, de 03/06/2015.

A recorrente traz como alegações, que:

- a Constituição Federal, em seu art. 7º, inciso XI, estabelece a participação nos lucros e resultados como direito dos trabalhadores, definindo que tal verba é desvinculada da remuneração.
- tanto o Relatório Fiscal anexo aos Autos de Infração, bem como o acórdão de 1ª instância, entenderam que a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros, conforme prevista no art. 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212/91, não se aplicaria aos diretores estatutários, pois somente as participações pagas aos segurados empregados, em observância aos requisitos da Lei nº 10.101/00, poderiam se aproveitar da referida previsão de não incidência.
- no caso em questão, a participação nos lucros paga pela Recorrente se deu nos termos da Lei nº 6.404/76, sendo que esta foi recepcionada pela CF de 1988 e, assim, acolhida como regulamentação do art. 7º, XI, da Lei Maior – isto, caso não se entenda pela auto aplicação desta norma, questão ainda pendente de solução definitiva pelo STF nos autos do RE 569.441, ou seja, estando presentes os requisitos definidos pelo art. 152, §1º, da Lei nº 6.404/76 para o pagamento da participação nos lucros aos seus diretores estatutários, a Recorrente faz jus à não incidência das contribuições previdenciárias, nos moldes da imunidade constitucional.

- o problema não reside no cumprimento dos requisitos materiais da norma que define a caracterização dos valores pagos aos diretores como participação nos lucros, e sim, na alegada impossibilidade de tais pagamentos serem excluídos da base de cálculo das contribuições, em decorrência da suposta ausência de dispositivo contendo tal autorização, posto que o art. 7º, inciso XI, da CF/88 não seria regulamentada pela Lei nº 6.404/76.
- a Lei nº 6.404/76, recepcionada pela CF, é amplamente utilizada em relação às mais diversas questões fiscais nas quais influi, não havendo justificativa capaz de fundamentar o seu afastamento em relação à não inclusão das participações nos lucros pagas aos diretores estatutários na base de cálculo das contribuições.
- O contribuinte, então, transcreve trecho do voto vencido proferido pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira no âmbito do acórdão 9202-003.196, ressaltando o evidente acerto do voto vencido.

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões, fls. 342/354, onde alega ser imprescindível definir a natureza jurídica da relação que esses indivíduos (diretores não empregados) possuem com a sociedade anônima.

- Ressalta que a doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os 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; que eles 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.
- Acredita 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, e que, portanto, não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas.
- Acrescenta que, a vinculação dos atos de gestão dos diretores às diretrizes do Conselho de Administração ou da Assembléia 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.
- Lembra, ainda, 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 Assembléia Geral, e que, nesse contexto, as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei nº 6.404/76 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego. Assim, considera absurda a pretensão do recorrente de enquadrar a participação estatutária paga aos

diretores como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos do art. 7º, inciso XI, da CF e Lei nº 10.101/2000.

- A Fazenda Nacional, então, passa para uma análise da natureza jurídica das verbas pagas aos diretores executivos não empregados e o regramento de regência.
- Diz que os diretores de sociedades anônimas possuem vínculo estatutário, e não trabalhista, devendo ser regidos pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa. Traz para suas Contrarrazões, o que diz o art. 152, caput, §§ 1º e 2º, da Lei nº, 220 / 6.404/1976, que dispõe que a remuneração desses indivíduos pode se dar da seguinte forma:

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

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

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

- Acredita que, da leitura desses dispositivos, fica claro que, além da remuneração, o chamado pró-labore, pode a companhia atribuir aos administradores participação nos lucros, porém condicionada às seguintes exigências: - fixação, no estatuto, de dividendo mínimo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido; - efetiva atribuição aos acionistas do dividendo obrigatório; - limitação de tal participação, que não pode ultrapassar a remuneração anual dos administradores, nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite menor.
- Ressalta que, na hipótese em testilha, o recorrente, conquanto alegue que a verba paga a seus diretores executivos tenha suporte no art. 152, §1º, da Lei das Sociedades Anônimas, não carrearou aos autos qualquer prova que demonstre o atendimento aos requisitos acima enumerados e que, tal circunstância nos leva à convicção de que se trata de remunerações pagas a diretor não empregado a título de pró-labore e que devem, dessa feita, sofrer a incidência tributária.
- Cita recente decisão do CARF – Acórdão 9202-003.196, onde fica demonstrado como esse órgão tem se manifestado, reafirmando 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. Segue a ementa do acórdão citado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO
INDIRETO. SÚMULA CARF Nº 99. ANTECIPAÇÃO
DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).

Para efeito da aplicação do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, há que se considerar a remuneração paga aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais como um todo, não a fatiando por rubricas, entendimento consagrado pela Súmula CARF nº 99.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA
APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO
DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
IMPOSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA EXIGÊNCIA
FISCAL.

Deve ser decretada a insubsistência do lançamento fiscal quando as autoridades julgadoras, constatando que a exigência encontra-se escorada em premissa equivocada, determinam a manutenção do débito fundamentando seu entendimento em critério jurídico diverso do utilizado por ocasião da lavratura da notificação fiscal, sob pena de malferir o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Uma vez constatada a incorreção no fundamento utilizado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, deve ser declarada a improcedência do feito, sendo defeso ao Fisco e/ou julgador mantê-lo a partir de novos critérios jurídicos lançados no curso do processo administrativo fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. SEGURADOS EMPREGADOS. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE AS PARTES. PREMISSA EQUIVOCADA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Relativamente aos segurados empregados, somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, restando demonstrada/comprovada a existência de Convenção Coletiva de Trabalho amparando o pagamento de referida verba, exclusiva pretensa ilegalidade sustentada pela fiscalização, é de se reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR concedida aos segurados empregados, julgando improcedente o lançamento fiscal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONO ÚNICO COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NATUREZA EVENTUAL. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STJ. PARECER E ATO DECLARATÓRIO PROCURADORIA. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Superior Tribunal de Justiça, corroborada pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, os valores concedidos aos segurados empregados a título de Abono Único, previsto em Convenções Coletivas de Trabalho, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza eventual, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI Nº 6404, DE 1976.

**CONTRIBUIÇÕES
INCIDÊNCIA.****PREVIDENCIÁRIAS.**

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária".

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284).

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social", que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, in Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei nº 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições

previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

O fato de a assembléia geral que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei nº 6.404, de 1976) deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores.

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial parcialmente provido.”

contribuinte. Por fim, requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 335/340. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

DO MÉRITO

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então com base nos argumentos trazidos pelo recorrente e os fundamentos que embasaram a Decisão recorrida, determinar a quem assiste razão em relação ao lançamento relaizado.

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores estatutários, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais, para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, seja amparado pela lei 6.494 ou mesmo pela lei 10.101/2000. Vejamos a imputação fiscal acerca do fato gerador:

Auto de Infração nº 37.318.126-4

A contribuição objeto do Auto de infração nº 37.318.1264 incidiu sobre a remuneração de contribuintes individuais omitidas em GFIP, estando agrupada no levantamento “AA – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS”, conforme evidenciado no Discriminativo do Débito (DD). Totalizando o valor do crédito em R\$ 3.171.190,13 (três milhões cento e setenta e um mil cento e noventa reais e treze centavos).

A remuneração omitida corresponde à participação dos diretores da companhia nos lucros do exercício 2006, tendo sido paga em 02/07/2007 e constatada mediante exame da escrituração contábil e de recibos assinados pelos beneficiários. Tais recibos foram disponibilizados pelo contribuinte como suporte dos lançamentos registrados na conta contábil “Participação da Diretoria” – código 211503001, em atendimento ao Termo de Intimação nº 04.

Os valores da citada participação, paga a diretores não empregados (segurados contribuintes individuais), estão discriminadas por beneficiários e também totalizadas no Quadro Demonstrativo nº 01, elaborado pela fiscalização com base nos mencionados recibos. Assim como foi elaborado o Quadro Demonstrativo nº 02, abrangendo os lançamentos contábeis relativos ao pagamento de tal participação, verificados com base

nos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte e confirmados no Livro Diário nº 300, devidamente registrado na JUCEA.

Trata-se de participação estatutária prevista no art. 10 do Estatuto Social da companhia, sendo regida pela Lei 6.404/76, como informa o contribuinte no item 1 da resposta do Termo de Intimação n.º 4.

A participação dos administradores regida pela Lei 6.404/76 é uma forma de contraprestação dos serviços prestados, integrando deste modo a remuneração dos diretores beneficiários e constituindo, por conseguinte, base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Ressalte-se que essa participação não está no rol daquelas parcelas que tem previsão legal de não incidência previdenciária de que tratam o §2º do art. 22 e o §9º do art. 28 da lei 8212/91.

Vale salientar que a não incidência prevista no alínea "j" do §9º do art. 28 da lei 8212/91, aplica-se tão somente, às participações dos empregados no lucros ou resultados em conformidade com a lei 10.101/2000.

[...]

Considerando as alterações trazidas pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi feito o cálculo para a aplicação da multa benéfica.

Quanto aos pagamentos aos diretores estatutários, assim como descrito acima, entendo que não demonstrou recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os valores de PLR aos diretores foram recolhidos ou estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. Vejamos, os fundamentos que respaldam tal entendimento.

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

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

(...)

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

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

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea "f", §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes

individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, hipótese dos autos.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

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

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de

seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia¹.

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

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

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

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

A legislação previdenciária, em obediência ao preceito constitucional, é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

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

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

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

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

Art.1º—Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

(...)

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

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

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

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

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

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

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

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

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

porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

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

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

Ou seja, analisando a própria decisão do STF, fica claro que dois pontos suscitados pelo recorrente, não merecem guarida, quais sejam: "no caso em questão, a participação nos lucros paga pela Recorrente se deu nos termos da Lei nº 6.404/76, sendo que esta foi recepcionada pela CF de 1988 e, assim, acolhida como regulamentação do art. 7º, XI, da Lei Maior – isto, caso não se entenda pela auto aplicação desta norma, questão ainda pendente de solução definitiva pelo STF nos autos do RE 569.441, ou seja, estando presentes os requisitos definidos pelo art. 152, §1º, da Lei nº 6.404/76 para o pagamento da participação nos lucros aos seus diretores estatutários, a Recorrente faz juz à não incidência das contribuições previdenciárias, nos moldes da imunidade constitucional.

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6494/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

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

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei nº 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

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

Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do **sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos**

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

Isto posto, não acato o argumento do recorrente de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, é capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável a interpretação dada pelo recorrente, razão pela qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

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

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

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

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

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Aliás, o citado RE 569441/RS foi um dos argumentos trazidos pelo próprio recorrente, em seu recurso, como fundamento para que a lei 6.494/76, fosse a regulamentadora do art. 7º, XI da CF/88, dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ: “(...) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, **uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.** (...)” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

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

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

Lei 6.404/1976:

Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor

² Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (Código de Processo Civil (CPC)), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

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

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

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

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

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

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

Apenas reforçando o entendimento aqui exposto, colaciono ementa de outros julgados desse conselho que corroboram a tese aqui exaustivamente exposta:

Acórdão nº 2402-003.929, Sessão de 18 de fevereiro de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

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

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 01/08/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 08/08/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por ANA PAULA FERNANDES

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPRESAS ESTATAIS. NECESSIDADE DE OBSERVAR DIRETRIZES ESPECÍFICAS FIXADAS PELO PODER EXECUTIVO. PREJUÍZO ACUMULADO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA IMUNIDADE.DIRETRIZ MINISTERIAL QUE SUPRE A EXIGÊNCIA LEGAL.

O art. 5º da Lei 11.101/2000 exige que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados das Estatais obedeça diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. A resolução 10/1995 em seu art. 3º, inciso III, estabeleceu que as empresas estatais estão impedidas de distribuir lucros a seus empregados se tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

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) foi 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.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão nº 2401-002.287, Sessão de 09 de fevereiro de 2012.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2009

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

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

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

[...]

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 2401-003.107, Sessão de 16 de julho de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

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

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário de contribuição.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE LIBERALIDADE. HABITUALIDADE.

Não são considerados pagamentos eventuais aqueles efetuados aos administradores não empregados a título de participação nos lucros. Essa verba não representa mera liberalidade do empregador, posto que dependente do cumprimento de normas negociadas entre patrões e trabalhadores.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 2401-003.138, Sessão de 13 de agosto de 2013.

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.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário de contribuição.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão nº 2401-003.487, Sessão de 15 de abril de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

[...]

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Ao identificar pagamentos além dos valores pagos à título de salário, compete a autoridade fiscal, identificar se os pagamentos encontram-se no rol de exclusões previstos no art. 28, § 9º da lei 8.212/91, lançando-os, caso não se enquadrem em um dos seus incisos.

[...]

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

Acórdão nº 9202 - 003.196, Sessão de 07 de maio de 2014.

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI N.º 6404, DE 1976. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária".

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284).

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social", que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, in Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei nº 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

O fato de a assembléia geral que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei nº 6.404, de 1976) deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art.

resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores.

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial parcialmente provido.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais do conceito de salário de contribuição, seja porque o art. 7º, XI, da CF não é auto aplicável, seja porque a previsão ali constante refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores - empregados, seja porque a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar a participação dos lucros aos empregados, seja, por fim, pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula o referido dispositivo constitucional, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/91.

CONCLUSÃO

Face todo o exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. NÃO-EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PATRONAL. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS. RENDIMENTOS DO CAPITAL. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA.

Para esposar as considerações jurídicas que julgo corretas e pertinentes ao caso, me utilizo integralmente da linha de argumentação proferida pelo professor Fábio Zambitte Ibrahim³

I. FUNDAMENTOS NORMATIVOS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL - RENDIMENTOS DO TRABALHO VERSUS RENDIMENTOS DO CAPITAL

A base normativa das contribuições previdenciárias, além do art. 195, I, “a” da Constituição, é a Lei nº 8212/91. Esta, até pela delimitação expressa da Lei Maior, limita a tributação previdenciária a rendimentos do trabalho, somente. Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral.

Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.

A dicotomia entre rendimentos do trabalho e capital, de forma alguma, é tema inédito. Desde Adam Smith, é consensual que o salário decorre do trabalho, enquanto o lucro retrata o rendimento do capital investido pelo empresário. Mesmo na atualidade os economistas contemporâneos, ainda que eventualmente críticos às premissas e consequências do sistema capitalista, não argüem qualquer contrariedade a esta clássica concepção.

É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada.

³ Professor de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ Professor e Coordenador de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ) Professor de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC/RJ **Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) Mestre em Direito Previdenciário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) Ex-Auditor Fiscal de Receita Federal do Brasil (1998/2012) Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos da Previdência Social (2005/2012) Professor e Coordenador de Contribuições Especiais da Especialização em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito Rio) Diretor de Relações Institucionais da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT)**

Por fim, a distinção encontra espaço, também, no direito positivo brasileiro, por meio do art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”
(grifei)

Como se nota do art. 43, I do CTN, renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Ou seja, se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.

A base de incidência do imposto de renda é mais ampla que os rendimentos do trabalho. Incluem-se proventos de capital e trabalho. Ambos configuram renda. A dicção legal é clara e não deixa qualquer dúvida sobre a separação necessária entre os conceitos. Igualmente transparente que a Constituição de 1988, mesmo após a EC nº 20/98, optou por tributar, para fins previdenciários, somente os rendimentos do trabalho.

Aqui, enfim, são extraíveis duas conclusões importantes. Primeiro, existe uma distinção relevante, reconhecida ontológica e normativamente, entre rendimentos do trabalho e do capital. Segundo, tal distinção, ainda que irrelevante para o imposto de renda, tendo em vista seu foco na majoração do patrimônio do contribuinte (renda líquida), é fundamental para a contribuição previdenciária patronal, restrita, por mandamento constitucional e legal expresso, a rendimentos do trabalho, somente. Ignorar tal previsão traz como consequência o grave equívoco da tributação previdenciária sobre lucros e resultados a administradores não-empregados.

Ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional.

II. A IMPOSSIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A LEI Nº 6.404/76

Após o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, ao ampliar as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, a correspondente adequação legal veio com a Lei nº 9.876/99, ao dar nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados

empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifei).

Como se nota – e não poderia ser diferente – o legislador ordinário, em perfeita adequação ao novo mandamento constitucional, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, como era desejado desde a Lei nº 7.787/89, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.

Dito de outra forma, amplia-se a base de incidência da cota patronal não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/ 91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho. Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, no art. 201, § 5º, expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou

tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)

Apesar de tratar-se, em regulamento, de tema específico da tributação de sócios administradores de sociedades civis, os quais, não raramente, camuflam suas remunerações por meio de lucros arbitrados e desprovidos de suporte contábil, há importante reconhecimento, ainda que implícito, da ausência de tributação dos rendimentos derivados do capital. Também incabível arguir que o tratamento dado a sócios administradores de sociedades prestadoras de serviço não possam, como exposto no art. 201, § 5º do RPS, aplicar-se a administradores não-empregados de sociedades anônimas. Esta distinção não existe na legislação previdenciária⁴. Desde o advento da Lei nº 9.876/99, ao criar o segurado contribuinte individual, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, nota-se a rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. Este aspecto consta, expressamente, da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 1.527/99, que resultou na Lei nº 9.876/99.

A previsão é, em certa medida, desnecessária, tendo em vista a falta de suporte constitucional para sua tributação. De toda forma, sua inclusão em regulamento, externando a interpretação da própria Administração, reflete relevante fundamento para o adequado tratamento previdenciário aos valores de lucros e resultados pagos a administradores. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. Em resumo, estamos diante de uma não incidência.

Também importa notar o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao estabelecer que eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou capital é atribuição da Assembléia Geral, nas regras internamente estabelecidas. A inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 ao caso, como bem apontado pela relatora, tendo em vista também a existência regramento mais específico, não implica a admissão, na base previdenciária, de valores completamente desvinculados do rendimento do trabalho. Como se disse, adota o fisco federal uma premissa correta para alcançar uma conclusão errada.

Os rendimentos pagos a administradores não empregados, nos termos da Lei nº 6.404/76, em posição oposta aos valores pagos a empregados, não possuem correlação necessária com o trabalho, não possuindo, portanto a mesma natureza contraprestacional que o salário. Em razão disto, para empregados, seria necessária a lei qualificando e delimitando os valores desprovidos de natureza salarial, dentro de um quadro normativo rigoroso. Para administradores, como a regra é diversa, a necessidade de legislação específica perde o sentido.

Neste sentido, merece referência a Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. A mesma, ao dispor sobre a retribuição pecuniária a administradores, expressamente prevê, em extensa regulamentação, a necessária apresentação de indicadores de desempenho, composição com eventos societários diversos, como alienação de controle acionário, apólices de seguros, e até mesmo o pagamento em ações (item 13). Enfim, o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao pretender acabar com a tradição até então existente de pagamentos meramente simbólicos a administradores, em momento algum pretendeu convertê-los em verbas salariais. A própria suspensão do contrato de emprego, nas hipóteses de promoção de empregado à diretoria, já denota a natureza diversa da relação jurídica estabelecida e, por consequência, dos valores recebidos.

Pouco referido, mas igualmente importante, como forma de evidenciar a ausência de natureza salarial de valores pagos a administradores não empregados, é a regulamentação da matéria na Lei de Falências (Lei nº 11.101/05). A citada lei, no art. 83, prevê a prioridade dos créditos trabalhistas no processo de falência, limitados a 150 salários mínimos (inciso I). Já os créditos devidos de sócios e administradores, no extremo oposto da

lista, são qualificados como créditos subordinados (inciso VIII). Ora, se os valores devidos a administradores são dotados de natureza salarial, como deseja a fiscalização federal, como poderiam não possuir o mesmo privilégio que os valores devidos a empregados, nos limites previstos na Lei nº 11.101/05? **Não poderia a lei prever uma igualdade de natureza jurídica para fins tributários e outra para fins trabalhistas e falimentares. Sob qualquer perspectiva, a premissa fiscal não se sustenta.**

Nesse sentido, inclusive o professor Fábio Zambitte se manifestou recentemente ao Migalhas:

"Não obstante o cenário negativo nas jurisprudências judicial e administrativa, tenho convicção que a cobrança da cota patronal previdenciária sobre os valores pagos a diretores não-empregados não encontra suporte tanto na Constituição como na legislação vigente, externando incongruências irreconciliáveis com a própria regulamentação administrativa da matéria. O tema ainda sofre com as compreensões equivocadas sobre base tributável previdenciária, não raramente tentando igualar as dinâmicas impositivas do imposto de renda e da cota patronal previdenciária. Tal premissa, além de contrária a todos os preceitos normativos vigentes, ainda ignora o papel do sistema protetivo como substituidor de rendimentos habituais, responsáveis pela manutenção do segurado e sua família. A tentativa de alargamento forçado da base previdenciária, mais do que uma preocupação abstrata com a correta aplicação das regras legais e constitucionais de competência tributária, traduz uma arbitrariedade fiscal com foco exclusivo no aumento de receitas para um sistema atuarialmente desequilibrado. Sem embargo, insisto que, como reconhece a própria regulamentação administrativa, se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a consequente tributação e independente da submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas".

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para fins de reformar o acórdão recorrido, devendo ser cancelados os autos de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR aos diretores estatutários.

É como voto.

Ana Paula Fernandes