



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.721481/2013-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.119 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente GRAZZIOTIN S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/04/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Gregório Rechmann Júnior, que deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Thiago Álvares Feital (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 12-68.610 (fls. 187 a 196) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração AIOP DEBCAD nº 51.010.991-8 (fls. 3), consolidado em 21/06/2013, referente às contribuições devidas à seguridade social, parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 11 a 23) que o levantamento do lançamento refere-se ao pagamento de remuneração aos administradores a título de “participação dos administradores”, não informados em GFIP e que na auditoria fiscal realizada, foi constatado o pagamento de remuneração aos diretores estatutários, não empregados, e conselheiros da companhia a título de “participação dos administradores”.

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/202009 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos administradores nos lucros e resultados da empresa sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP). DEVER FUNCIONAL.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, à qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada da decisão em 26/09/2014 (fls. 199) e apresentou recurso voluntário em 24/10/2012 (fls. 201 a 212) sustentando, em síntese: a) trabalhadores não são apenas os empregados da empresa; b) não incidência de contribuições previdenciárias.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS.

A recorrente alega a não incidência de contribuições sobre as verbas pagas a título de PLR aos diretores estatutários.

Nos termos relatados, o AIOP DEBCAD nº 51.010.991-8 refere-se às contribuições devidas à seguridade social, parte da empresa, incidentes sobre os valores pagos aos diretores estatutários, não empregados, e conselheiros da companhia a título de “participação dos administradores”.

A DRJ concluiu que a participação dos administradores nos lucros e resultados da empresa sofre a incidência de contribuições previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

A Constituição Federal estabelece, entre outros, o direito do trabalhador de receber participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei (art. 7º, inciso XI). O Supremo Tribunal Federal assentou que “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” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008).

A Lei nº 8.212/91, por sua vez, dispõe no art. 28, § 9º, alínea *j*, que não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostos na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

A **Lei nº 10.101, de 19/12/2000** - comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - dispõe que a verba deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo – art. 2º, *caput*, incisos I e II. O dispositivo em comento traz, nos termos empregados, a regulação da norma relativa aos trabalhadores.

Como bem consignou o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros Stakeholders, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados. Confira-se trecho do voto que incluo, aqui, como razões de decidir:

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto ser negociado anualmente como integrando a remuneração global da administração. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei nº 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos “empregados”, não contemplando contribuintes individuais, como, por exemplo, Diretor Estatutário sem vínculo de emprego. Terceiro, a Lei nº 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros Stakeholders, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados.

(...)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): “Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.” Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei nº 10.101 e na

eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "empresa" x "empregados". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados). Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma longa manus da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

(...)

De mais a mais, o pagamento efetivado aos Diretores Estatutários não pode ser tratado como eventual, não habitual, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se às contribuições. Ora, eles ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível sequer pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.º, XI, da CF. Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404

Junto a isso, adiciono como razões de decidir o brilhante voto proferido pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no Acórdão nº 2202-010.106. Confira-se:

Deveras, a Carta de 1988 é pródiga em contemplar um série de normas referentes ao direitos sociais do trabalhador, sendo a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, uma delas – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a “Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir *direito subjetivo do empregado em face do empregador*, ainda que, em algumas configurações, *a matéria venha a ser objeto de legislação específica*.” (In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Para determinar se a verba paga a título de PLR aos administradores (diretores não empregados) deverá ser (ou não) desvinculada da remuneração é imperioso perquirir se estes estariam inseridos no conceito de *trabalhadores*, contido no *caput* do art. 7º da CRFB/88.

Com a devida vênia, não vislumbro “qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.” (CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O positivismo jurídico, ainda muito presente na doutrina e jurisprudência tributarista brasileira, demonstra forte apego aos princípios atrelados à segurança jurídica, relegando a segundo plano questões atinentes à justiça e aos direitos humanos. Quiçá, por isso, bradado que desigualdades devem ser sempre repelidas. Entretanto, a desigualdade “que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é privilégio odioso nem discriminação, senão que exibe a natureza e o

status de privilégio legítimo, plenamente permitido e até garantido pela Constituição.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357.)

Sob uma perspectiva histórica, teve o inc. II do art. 150 da CRFB/88 o “objetivo imediato de coarctar os abusos da legislação ordinária editada ao tempo do regime autoritário, que beneficiava exclusivamente os magistrados, parlamentares e militares” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357) – isto é, classes que diuturnamente recebem tratamento preferencial, o que não seria o caso da classe trabalhadora.

Assim, em sentido diametralmente oposto ao defendido no recente acórdão da Câmara Superior, citado pelo em. Relator, com arrimo nas lições de CANOTILHO e VITAL MOREIRA, imperioso pontuar que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis. (**CARF**. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 prescreve que, para que seja o plano considerado hígido, “será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.” Sendo impossível uma espécie de “autonegociação”, imperioso questionar: “como defender que o diretor estatutário, representante do poder da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?” (**CARF**. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

Em arremate, lembro ainda que a participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não pode ser confundida com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101/2000. A primeira é restrita aos administradores das sociedades anônimas, ao passo que a segunda é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

Nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404/1976, a assembleia-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. Isso significa que a participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho. Confira-se, em igual sentido, acórdão recentemente prolatado pela eg. Câmara Superior deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. (**CARF**. Acórdão nº 9202-010.622, Cons. Redator Designado Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 21 de março de 2023)

Como não poderia deixar de ser, em nenhuma parte de seu texto tratou a retromencionada lei da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais – categoria na qual estão inseridos os administradores (diretores não empregados) – por parte das empresas, nem poderia fazê-lo, pois “a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social

requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.” (CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

Realizando-se a contagem da decadência na forma do disposto no art. 150, §4º, do CTN, verifica-se que incorreu a decadência do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS (ESTATUTÁRIOS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, não estando albergada pela norma isentiva regulamentada pela Lei nº 10.101/00.

Sob esse mesmo fundamento, entendo que com acerto a decisão recorrida ao concluir quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos diretores estatutários, não empregados, e conselheiros da companhia a título de “participação dos administradores”. Assim, sem razão a recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira