



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

Processo n° 11516.722535/2011-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.611 – 2ª Turma
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A PLR PAGA A ADMINISTRADORES
Recorrente WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

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

Restando demonstrada a existência de dissídio jurisprudencial e constatado o cumprimento dos demais requisitos de admissibilidade, deve o Recurso Especial ser conhecido.

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

Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexistente norma que lhes conceda isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de obrigações principais e acessória, discriminados a seguir:

- a) AI DEBCAD nº 37.279.947-7 – referente a contribuições previdenciárias patronais incidente sobre a remuneração de i) segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT; e ii) pagas, devidas ou creditadas, a segurados contribuintes individuais;
- b) AI DEBCAD nº 37.279.948-5 – contribuições sociais previdenciárias de segurados;
- c) AI DEBCAD nº 37.279.949-3 – contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE); e
- d) AI DEBCAD nº 37.275.032-0 – multa por apresentação Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em sessão plenária de 02/12/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003-769 (fls. 1491/1537), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/12/2008

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL RECURSO DE OFÍCIO LIMITE DE ALÇADA DETERMINADO POR PROCESSO NÃO CONHECIMENTO

O limite do Recurso de Ofício é fixado pela Portaria nº 158, de 11 de abril de 2007, em conformidade com o artigo 366, parágrafo 2º do Regulamento da previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/199, com a redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007. Todavia, embora à época da decisão a portaria 158 fixar o montante, deve-se avaliar a admissibilidade do presente recurso considerando o valor atualizado na portaria MF n. 3 de 03/01/2008.

Conforme o Parágrafo Único da Portaria MF n. 03: " O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo." Assim, entendo que inaplicável o somatório dos valores exonerados para definição do limite de alçada, posto que a autuação deu-se em processos distintos, razão pela qual, deixo de conhecer o recurso de ofício, por entender que individualmente, nenhum dos processos alcançou o limite mínimo de alçada.

*AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL RECURSO
VOLUNTÁRIO DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO NÃO
CONHECIMENTO DA PARTE*

Não cabe apreciação de questões de mérito trazidas em recurso, quando formaliza o recorrente pedido de desistência em relação a todo o levantamento.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DIRETORES
ESTATUTÁRIOS AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA
EXCLUSÃO*

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que essa só é aplicável aos empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não se identifica que a distribuição decorreu do capital investido, mas tão somente da prestação de serviços.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EXISTÊNCIA DE PLANO CONTEMPLANDO TODOS OS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA E OUTRO ABRANGENDO APENAS OS DIRETORES.

ATENDIMENTO À LEI DESONERATIVA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Nos casos em que a empresa institui um plano de previdência complementar abrangendo todo o quadro funcional e outro contemplando apenas os diretores, inexistente atropelo ao art. 28, §9º, “p”, da Lei 8.212/1991, o qual exige, para não inclusão da verba no salário-de-contribuição, a extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes, mas não determina que o benefício seja igual para todos os segurados.

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 OMISSÃO EM GFIP PREVIDENCIÁRIO A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do autodeinfrção, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

*Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/199: “ **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
*Período de apuração: 01/02/2008 a 30/12/2008
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99
NFLD CORRELATAS A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado das NFLD lavradas sobre os mesmos fatos geradores.*

Recurso de Ofício Não Conhecido e Recurso Voluntário Provido em Parte. (Grifou-se)

O Contribuinte tomou ciência da decisão em 12/06/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 1551) e, em 18/06/2015, apresentou o Recurso Especial de fls. 1553/1558, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 (vide carimbo apostado na folha de rosto do apelo recursal).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o despacho de 27/04/2017 (fls. 1664/1672), possibilitando a rediscussão da matéria **participação nos lucros e resultados para diretores estatutários**.

Quanto às matérias devolvidas a este Colegiado, o Sujeito Passivo apresenta as alegações a seguir resumidas:

- o argumento da Autoridade Administrativa, no sentido de inexistência de lei específica que isente a remuneração dos administradores das contribuições lançadas, por entender que a “lei específica” (lei 10.101/2000) volta-se exclusivamente aos empregados, mostra-se insubsistente;
- é natural que a MP 794/94, mais tarde Lei nº 10.101/2000, refira-se apenas a empregados pois, em relação aos administradores já existe tal lei, qual seja, a Lei nº 6.404/76;
- a participação nos lucros está regulada, em relação aos empregados, pela Lei nº 10.101/2000, e em relação aos administradores, pela Lei nº 6.404/76;
- seria totalmente inócuo que a lei relativa aos empregados viesse a dispor em relação aos administradores, pois, em quanto a estes, já existe norma legal autorizativa desse pagamento;
- a participação nos lucros não é despesa dedutível na pessoa jurídica para fins de pagamento do imposto sobre a renda, portanto, já é tributada pelo mencionado tributo, exatamente por ser distribuição de lucros;
- fica assim complementemente afastada a tentativa de se pretender dar tratamento de salário àquilo que é lucro, como quer a autoridade administrativa;
- o fato é que, com base na Lei nº 6.404/76 e face a disposição expressa no seu Estatuto Social, o Conselho de Administração deliberou sobre o valor da participação dos Administradores nos lucros;
- no caso dos administradores, a lei que afasta a incidência da contribuição previdenciária, é a lei nº 6.404/76, conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas. Reproduz jurisprudência do STJ;
- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já manifestou entendimento favorável à tese esposada no Recurso Especial. Reproduz fragmentos de decisão administrativa;
- tanto na esfera judicial como administrativa, o entendimento é pela não incidência da contribuição previdenciária em tela.

Requer, por fim, seja dado provimento integral ao Recurso Especial, cancelando-se a exigência das contribuições previdenciárias, próprias e de terceiros, sobre as parcelas pagas aos diretores estatutários a título de participação nos lucros e resultados, com base na lei nº 6.404/1976, e cancelada qualquer exigência fiscal sob alegação do não cumprimento de obrigação acessória de não inclusão de fatos geradores em GFIP, uma vez que essa obrigação acessória está diretamente relacionada à procedência dos fatos geradores das obrigações principais.

Informada do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento, em 31/05/2017 (fl. 1673), a Fazenda Nacional, em 12/06/2017 (fl. 1692), ofereceu contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 1674/1691), alegando, em síntese, o que segue:

Conhecimento

- a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar a existência da divergência jurisprudencial;
- não declinou a norma jurídica acerca da qual divergiram os acórdãos cotejados;
- também não demonstrou de forma analítica a semelhança dos contextos fáticos discutidos nos acórdãos cotejados;
- os acórdãos paradigmas fazem menção ao fato de que ficaram comprovados os requisitos previstos no art. 152, §1º, da Lei das Sociedades Anônimas;
- conquanto alegue que a verba paga a seus diretores executivos tenha suporte no art. 152, § 1º, da Lei das Sociedades Anônimas, a Recorrente não carrou aos autos qualquer prova que demonstre o atendimento aos requisitos enumerados no dispositivo legal;

Mérito

- a ação fiscal que resultou no auto de infração revelou que a Contribuinte efetuou pagamento a título de PLR a seus diretores executivos não empregados, porém não efetuou o recolhimento da contribuição previdenciária devida, não obstante a ausência de previsão legal para exclusão da verba do salário de contribuição;
- a autuação se deu sobre remunerações creditadas a diretores não empregados de uma sociedade anônima e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista;
- mostra-se imprescindível definir a natureza jurídica da relação que diretores não empregados possuem com a sociedade anônima;
- 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;
- os diretores não são apenas mandatários, mas sim órgãos da própria sociedade, indispensáveis à gestão e à existência da empresa, sendo inaceitável que eles sejam considerados empregados;
- é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores;
- portanto, com base nessa vertente, os diretores de S/A não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas;
- soma-se a este aspecto o fato de que a vinculação dos atos de gestão dos diretores às diretrizes do Conselho de Administração ou da Assembleia Geral e, em última análise, ao próprio estatuto da sociedade anônima, não deve ser considerada como subordinação jurídica (principal elemento caracterizador da relação de emprego), pois as atribuições inerentes à administração da

sociedade não se confundem com tal elemento característico do contrato de trabalho;

- os diretores de sociedade anônima, em tese, não estão subordinados a qualquer chefe ou empregador imediato, mas apenas vinculados ao Conselho de Administração ou à Assembleia Geral e são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador;

- 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. Reproduz Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho;

- a regra é no sentido de não considerá-lo empregado, salvo em situações em que fique comprovada uma relação de hierarquia. Reproduz jurisprudência do TST;

- firmada a premissa de que os diretores de Sociedades Anônimas possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, é absurda a pretensão do recorrente de enquadrar a participação estatutária paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF e Lei nº 10.101/2000

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

- as remunerações dos diretores que não possuem vínculo empregatício não são base de cálculo das denominadas verbas trabalhistas e previdenciárias;

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

- para que pagar PLR aos diretores, se esses indivíduos já não fazem jus a nenhuma verba trabalhista?

- o próprio instituto da PLR encontra-se no título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, no capítulo “Dos Direitos Sociais”, precisamente no art. 7º, IX, do diploma legal máximo;

- essas normas visam conferir proteção ao trabalhador subordinado, àquele que ostenta algum vínculo de emprego e, em tal situação, não se enquadra a figura do diretor não empregado, que, portanto, não faz jus a PLR;

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

- isso reforça o entendimento de que a PLR de uma empresa é distribuída aos seus empregados, e não a diretores não empregados, pois eles nem sequer possuem qualquer relação empregatícia e nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR;

- transcreve o caput e os §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/1972 para afirmar 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;

- o recorrente conquanto alegue que a verba paga a seus diretores executivos tenha suporte no art. 152, § 1º, da Lei das Sociedades Anônimas, não carrega aos autos qualquer prova que demonstre o atendimento aos requisitos acima enumerados;

- no tópico relativo a esse tema, o recorrente apenas tece comentários abstratos acerca da previsão contida no art. 152, §1º, da Lei nº 6.404/76, citando doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios;

- não obstante o longo arrazoado, olvidou cotejar a situação vertente frente aos comandos contidos no invocado preceptivo;

o recorrente não se desincumbiu do ônus probatório relativamente ao atendimento dos requisitos contidos § 1º art. 152, da Lei das Sociedades Anônimas, acima enumerados;

- o argumento lançado no Recurso Especial não ultrapassa o campo da mera alegação;

tal circunstância 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. Reproduz doutrina;

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

- diante de tal contexto, tem-se que os valores pagos não podem ter sua natureza de verba remuneratória afastada, devendo haver a incidência da contribuição previdenciária. Transcreve excertos de jurisprudência administrativa;

- tanto a previsão constitucional da desvinculação da PLR da remuneração, quanto a regulamentação legal do pagamento visam alcançar o segurado empregado e não o contribuinte individual;

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

Requer a Fazenda Nacional que não se dê seguimento ao Recurso Especial ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos de admissibilidade, à luz das contrarrazões, também apresentadas tempestivamente.

De acordo com a Fazenda Nacional, a Recorrente não teria se desincumbido do ônus de demonstrar a divergência ou declinado a norma jurídica em relação a qual os acórdãos cotejados divergiriam, bem assim, demonstrado a semelhança dos contextos fáticos de que emanaram as decisões cotejadas.

Embora a Recorrente não tenha feito maiores digressões na parte do Recurso Especial que trata do conhecimento, fato é que o conteúdo das ementas dos acórdãos apresentados como paradigma mostram claramente que a norma jurídica interpretada de forma divergente nas decisões recorrida e paradigmas foi o art. 152 da Lei nº 6.404/1976.

Do exame dos acórdãos confrontados, constata-se que as situações são análogas e referem-se a lançamentos decorrentes do pagamento de valores a título de PLR a diretores não empregados. Contudo, o aresto fustigado conclui pela incidência de contribuições sociais em relação a tal verba e, diversamente disso, os paradigmas foram no sentido de que a participação no lucro atribuída aos administradores não empregados, paga na forma do art. 152 do Lei nº 6.404/1972, estaria fora do campo de incidência do tributo.

Também não vejo como acolher a alegação de que, diversamente do que ocorreu no caso em exame, nos paradigmas teria ficado comprovado cumprimento, pelas autuadas, dos requisitos previstos na Lei nº 6.404/1976. O primeiro paradigma (Acórdão nº 2803-002.438) infere que, *“para a configuração do fato gerador, a autoridade fiscal deveria ter apontado o descumprimento dos requisitos elencados, o que não foi feito”*. Na sequência, aduz que a *“a recorrente traz elementos que corroboram com o alegado de que cumpriu as determinações legais [art. 152 da Lei nº 6.404/1976], afastando assim a incidência previdenciária, consoante art. 28, § 9º, ‘j’ da lei 8212/91”*. O segundo (Acórdão nº 2402-003.995) não faz nenhuma referência a esse assunto.

O fato de o Acórdão nº 2402-003.995 não ter feito menção ao cumprimento dos dispositivos da Lei Societária para prover o recurso voluntário seria suficiente para reconhecer a similitude entre esse paradigma e a decisão recorrida. Além disso, da análise do Relatório Fiscal (fls. 1152/1175), é possível constatar que, na situação vertente, os documentos sobre a participação nos lucros recebidas pelos diretores não empregados, quando solicitados, foram regularmente fornecidos pela empresa, não tendo o Fisco feito qualquer tipo de apontamento sobre o descumprimento do art. 152 da Lei nº 6.404/1976 no pagamento do benefício, tal qual ocorreu na situação espelhada no Acórdão nº 2803-002.438, o que demonstra que a situação retratada nesse paradigma também se assemelha à descrita no aresto fustigado.

Em vista disso, voto por conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

Sobre a participação nos lucros atribuída a diretores não empregados, a Autoridade Autuante, dentre outras, apresenta as seguintes considerações:

4.2.7) Constatou-se, assim, que a WEL remunerou seus Diretores e membros do Conselho de Administração com o benefício de participação nos lucros e resultados, conforme discriminação de beneficiários e valores concedidos, constantes do Anexo II - Participação nos Resultados, o qual foi elaborado a partir da informação prestada pela empresa (Doc 12) e lançamentos contábeis.

4.2.8) Referidas importâncias integram o salário de contribuição recebido pelos administradores/conselho de administração, nos termos do Art. 28 da Lei 8.212/91, uma vez que a Lei nº 10.101/00, em seus Artigos 1º e 2º contempla, exclusivamente, os segurados empregados, não incluindo, os segurados contribuintes individuais, razão pela qual são devidas as contribuições previdenciárias paga sob esta remuneração, as quais foram apuradas em conformidade com o descrito no subitem 2.1.2 do presente REFISC.

Veja-se que o Auditor-Fiscal parte do pressuposto de que a participação nos lucros ou resultados, disciplinada pela Lei nº 10.101/2000, alcança exclusivamente aqueles trabalhadores com vínculo empregatício, caracterizados na Lei nº 8.212/1991 como segurados empregados. No caso dos diretores não empregados, por tratarem-se de contribuintes individuais, as quantias recebidas a título de participação nos lucros, estariam sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Somente a partir de uma análise mais detida da legislação que disciplina a matéria, mostra-se possível concluir pela regularidade ou não do feito fiscal.

As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

Na esteira do texto constitucional, os incisos I e III do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 definiram as bases de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição), em relação a empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, nos seguintes termos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

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;

[...]

Convém mencionar que, nos termos do art. 12 da mesma lei, os diretores não empregados, assim como os membros de conselho de administração das companhias abertas, enquadram-se na legislação previdenciária como contribuintes individuais:

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

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

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;

[...]

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de participação nos lucros ou resultados pelas contribuições previdenciárias ou de terceiros. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

**RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN
GRA CIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda
Turma**

**Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA**

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

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.

Consoante admite o próprio Recorrente, a Lei nº 10.101/2000 regula a Participação nos Lucros ou Resultados somente em relação aos segurados empregados, isto é, não se presta a excluir a incidência de contribuições previdenciárias de valores pagos à título de “participações nos lucros” a diretores não empregados.

De outra parte, as decisões da Suprema Corte, acima transcritas, demonstram que o entendimento do STF é de que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Assim 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 refira-se à Lei 6.404/1976, como intenta a Recorrente.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça também tem se posicionado no sentido de que: “*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].

A esse respeito, tem-se ainda a decisão tomada no RE 569441/RS, submetido à sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil CPC). Confira-se:

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.

Além do que, nos termos do § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, 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 deste Conselho.

Por oportuno, compete ressaltar ainda que, por decorrerem do contrato estabelecido entre a Companhia e os diretores não empregados, os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros a esses contribuintes individuais prestam-se a retribuir o trabalho, enquadrando-se perfeitamente no conceito de remuneração descrito no inciso III do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Por outro lado, o tratamento tributário conferido à participação nos lucros pela legislação do Imposto sobre a Renda em nada afeta a análise aqui empreendida. Tratam-se de tributos diversos com regramentos absolutamente distintos.

Dessarte, como inexistente lei apta a isentar o pagamento da verba aqui referida da incidência das contribuições objeto do lançamento, não vejo como acolher a pretensão recursal.

Conclusão

Ante o exposto voto conheço do Recurso Especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho

