



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 12269.001163/2010-28  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.914 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2016  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO LUCROS OU RESULTADOS (PLR) CONCEDIDA AO ADMINISTRADOR  
**Recorrentes** RBS - ZERO HORA EDITORA JORNALÍSTICA S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 10/12/2006

**I - DO RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO.**

Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício (remessa necessária) será negado.

Quando da baixa do processo em diligência, a decisão de primeira instância acatou a revisão proposta pela autoridade fiscal, sendo que o auditor fundamentou a revisão em documentos que constatarem o lançamento equivocado. Com isso, está correta a decisão que propôs a retificação do lançamento concernente aos fatos geradores dos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados (PLR) nos termos da cláusula décima primeira do acordo.

**II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO. NEGADO.**

REMUNERAÇÃO DIRETOR NÃO EMPREGADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. DESCUMPRIMENTO DO 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.

Não havendo comprovação tanto da subordinação jurídica como da natureza pessoal da relação empregatícia, o segurado empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso e, para fins da legislação previdenciária, será qualificado como segurado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea “f”, da Lei 8.212/1991. Inteligência do enunciado da Súmula 269 do TST.

Além disso, como a verba paga ou creditada ao diretor vice-presidente não empregado (contribuinte individual) foi concedida em desacordo com a Lei 10.101/2000, possui natureza remuneratória e, por consequência, tal valor deve integrar o conceito de salário de contribuição (base de cálculo), por caracterizar contraprestação aos serviços prestados e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.

#### CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal, o Parecer Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa tanto a origem do lançamento como os fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada ao segurado contribuinte individual, não há que se falar em nulidade.

#### APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS. QUESTÃO DE FATO. INDEFERIMENTO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Recorrente fazê-lo em outro momento processual. O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não demonstrada a ocorrência de força maior ou fato superveniente.

Os documentos que comprovariam a alegação postulada de subordinação jurídica do segurado devem ser apresentados na fase inicial de impugnação, salvo as exceções das hipóteses contempladas no art. 16, § 4º do Decreto 70.235/1972 e das matérias de Ordem Pública.

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria fática não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, III, §4º c/c o art. 17, ambos do Decreto 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da duplo grau de jurisdição (duplo juízo sobre o mérito, dupla revisão da matéria).

Recursos de Ofício e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91), incidentes sobre pagamentos a contribuinte individual, na competência 01/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 07/08) informa que o contribuinte realizou efetuou pagamento de Participação nos lucros e resultados em desacordo com o fixado no acordo coletivo aos seus empregados e o pagamento a título de participação nos Lucros a Pedro Pullen Parente indevidamente considerado como segurado empregado, os fatos geradores não foram declarados nas Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 31/05/2010 (fls. 01 e 02).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 72/76), alegando, em síntese, que:

1. as contribuições sociais incidem nos casos especificados pela Constituição Federal de 1988, assim, a incidência daquelas somente sobre a folha de salários e não sobre a PPR, que esta se refere a PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS e não incidem as contribuições previdenciárias;
2. a Autoridade Lançadora não atentou para as regras contidas nas cláusulas nona e décima primeira, que nesta prevê a parcela adicional a prevista naquela. Que as cláusulas décima a décima segunda estabelece os critérios para o pagamento da parcela adicional além da prevista na cláusula nona e que essa parcela mantém a sua natureza jurídica de participação nos lucros e resultados;
3. requer a insubsistência do lançamento.

**DA DILIGÊNCIA.** Em razão das argumentações do impugnante, solicitou-se a Autoridade Lançadora esclarecimentos dos procedimentos para as constatações dos fatos geradores, por meio do despacho de fls. 223/224, ao qual esclareceu na Informação Fiscal de fls. 227. Da informação fiscal de fls. 227, o contribuinte foi cientificado e manifestou as fls. 230/232, ao qual discorda, alegando que o recebedor da participação dos lucros é empregado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campo Grande/MS – por meio do Acórdão 04-32.769 da 4ª Turma da DRJ/CGE (fls. 235/241) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que excluiu parte da base de cálculo – referente aos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados nos termos da cláusula décima primeira do acordo, corroborada nos documentos apresentados na impugnação –, e interpôs o reexame necessário (recurso de ofício).

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recursos tempestivos. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento dos recursos interpostos (Remessa necessária e Recurso Voluntário).

### **I - DO RECURSO DE OFÍCIO (remessa necessária):**

O processamento de recurso de ofício está condicionado ao requisito consubstanciado no fato do valor exonerado ser superior à alçada prevista em ato do Ministro da Fazenda.

O limite foi estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 3 de janeiro de 2008, publicada em 7 de janeiro de 2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

*Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em questão, trata-se de lançamento superior ao valor da alçada, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entendo que a decisão recorrida não merece reparo.

O presente crédito previdenciário refere-se à suposta incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados (PLR) nos termos da cláusula décima primeira do acordo.

Conforme descrito na decisão de primeira instância, houve a baixa do processo em diligência, e solicitou-se a Autoridade Lançadora esclarecimentos dos procedimentos para as constatações dos fatos geradores, por meio do despacho de fls. 223/224, ao qual esclareceu na Informação Fiscal de fls. 227 o seguinte:

*“[...] Cumprindo o determinado no Despacho exarado pela 4ª Turma da DRJ/CGE, a fim de instruir o Julgamento do Auto de Infração acima identificado confrontado com a impugnação apresentada pelo contribuinte, temos a informar o que se segue:*

1- O Crédito Tributário lançado no Auto de Infração em pauta é decorrente dos valores que ultrapassaram os limites determinados na cláusula nona do Acordo firmado entre as partes, não considerada a distribuição prevista na cláusula décima primeira, salientando-se que os documentos de fls. 174/184, referendados pela declaração do Sindicato dos Jornalistas, não foi apresentado à Fiscalização;

2- Em relação ao segurado Pedro Pullen Parente, contratado para administrar a empresa ocupando o cargo de Vice-presidente executivo da RBS, não se pode falar em subordinação às normas trabalhistas, motivo pelo qual o enquadramento como segurado empregado tem a finalidade de participação nos lucros e resultados distribuídos.

Obs: a) Mantido o Lançamento relativo ao segurado Pedro Puellen Parente, o Auto de Infração de Obrigações Acessórias Processo 12269.001167/2010-14 permanece inalterado em função do limite da multa do art. 32, parágrafo 4º da Lei 8.212/91.

b) A exclusão dos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados nos termos da cláusula décima primeira do acordo, corroborada nos documentos apresentados na impugnação, extingue o crédito do Processo 12269.001164/2010-72, exclusivo das Outras Entidades e Fundos. [...]”

Em relação a este ponto, simplesmente acatou o julgador a proposta de retificação feita pela própria autoridade fiscal.

Na espécie, diante da alegação de que o lançamento estaria equivocado, já que os fatos geradores dos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados (PLR) nos termos da cláusula décima primeira do acordo, não deveriam compor a base de cálculo do lançamento fiscal, os autos foram baixados em diligência para manifestação do Fisco sobre a possível necessidade de retificação do lançamento.

Em Informação Fiscal de fls. 227, consta que as alegações da Recorrente são pertinentes para a exclusão somente dos fatos geradores dos segurados empregados, diretores e executivos, que receberam participação nos Lucros e Resultados (PLR) nos termos da cláusula décima primeira do acordo, e sinaliza para a manutenção do lançamento referente ao segurado Pedro Pullen Parente, contratado para administrar a empresa, ocupando o cargo de Vice-presidente executivo da RBS.

Diante do exposto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, eis que ela está em conformidade com a legislação jurídico-tributária de regência, razão pela qual NEGÓCIO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

## **II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**

**A Recorrente alega ilegalidade na constituição do Auto de Infração, já que o Fisco teria fundamentado o lançamento por meio exclusivamente da Informação Fiscal (diligência), em fase posterior ao Relatório Fiscal.**

Tal alegação não será acatada, já que o item 5 do Relatório Fiscal já estabelecia que o segurado Sr. Pedro Pullen Parente foi indevidamente considerado pelo sujeito passivo (Recorrente) com segurado empregado.

*“[...] 5) Os fatos geradores da contribuição previdenciária originaram-se no pagamento de Participação nos Resultados em desacordo com o fixado, como limite, no Plano de Participação e Resultados, e o pagamento a título de participação nos Lucros a Pedro Pullen Parente indevidamente considerado pelo sujeito passivo com segurado empregado. [...]” (Relatório Fiscal, item 5)*

Acrescenta-se que o lançamento fiscal não se deu unicamente com base nos dados fornecidos pela Recorrente, tendo havido outros elementos informativos e probatórios, como a análise documental e os dados existentes nos sistemas informatizados do Fisco, dentre outras provas, capaz de comprovar a materialidade do lançamento fiscal, conforme se extrai do próprio Relatório de Vínculos de fls. 06/07 que registra a condição de Diretor do Sr. Pedro Pullen Parente a partir de 01/02/2003.

Também não se pode esquecer que a nulidade do lançamento fiscal está diretamente ligada à ocorrência de prejuízo à defesa da Recorrente, observando-se o princípio do *pás de nullité sans grief*, o que não foi demonstrado nos autos.

Da análise dos autos, constata-se que inexistem quaisquer nulidades no lançamento fiscal, já que, durante todo o seu trâmite, foram devidamente observados os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, tendo sido a Recorrente regularmente notificada da instauração do processo administrativo e do seu encerramento, sendo certo que apresentou defesa, regular e oportunamente (peça de impugnação e peça recursal).

Esse entendimento decorre do fato de que não houve qualquer prejuízo para Recorrente, pois os fundamentos do levantamento dizem respeito exclusivamente à verba paga a título de PLR em desacordo com o artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991. Ademais, tal entendimento atende aos princípios do formalismo moderado e da celeridade que orientam a condução do procedimento administrativo fiscal, conforme os ensinamentos de James Marins, manifestado no processo 35564.004495/2005-68 (Relator: Nereu Miguel Ribeiro Domingues):

*“O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da Constituição Federal de 1988. (...)”*

*Além disso, a celeridade procedimental reduz o desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração fiscal e contribuinte. A morosidade é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável: procedimento administrativo bom é aquele que evita o desgaste entre fisco e contribuinte. Procedimento de baixo atrito é procedimento rápido; procedimento rápido é procedimento barato; e procedimento rápido e barato é procedimento eficaz.” (Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial. São Paulo: Dialética, 2001, p. 182-184).*

Como não ocorreu qualquer prejuízo para a Recorrente, não será acatada a alegação de nulidade.

**A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos ao segurado empregado Pedro Pullen Parente a título de participação nos lucros**, visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição, e, além disso, esse segurado estaria submetido à subordinação jurídica da empresa.

Tal alegação da Recorrente não será acatada, pois o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba fora paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

O Fisco, em seu Relatório Fiscal, considerou que tais valores deveriam ser tributados, sob o argumento de que o art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991, ao prever que seja excluída do salário de contribuição (base de cálculo) a participação nos lucros ou resultados da empresa concedida exclusivamente aos segurados empregados. Quando paga ou creditada a Diretores não empregados (Diretores estatutários), inseridos como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de contribuintes individuais, tal verba seria remuneração e, por consequência, sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Vejamos o Relatório Fiscal:

*“[...] 5) Os fatos geradores da contribuição previdenciária originaram-se no pagamento de Participação nos Resultados em desacordo com o fixado, como limite, no Plano de Participação e Resultados, e **o pagamento a título de participação nos Lucros a Pedro Pullen Parente indevidamente considerado pelo sujeito passivo com segurado empregado.** [...]” (Relatório Fiscal, item 5)*

Isso foi também confirmado pela Autoridade Lançadora por intermédio da Informação Fiscal de fls. 227, pois, ao esclarecer que os valores pagos ao Sr. Pedro Pullen Parente deveriam ser mantidos no lançamento, concluiu que este segurado não estaria submetido à subordinação jurídica e certifica que o Sr. Pedro Pullen Parente foi eleito diretor vice-presidente, com mandato entre 1º de dezembro de 2005 a 30 de novembro de 2006, segundo a ata da reunião do conselho de administração de fls. 16/19.

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, é considerado contribuinte individual o diretor não empregado eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

**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.)*

Na espécie, constata-se que o Sr. Pedro Pullen Parente foi eleito diretor vice-presidente, com mandato entre 1º de dezembro de 2005 a 30 de novembro de 2006, conforme ata da reunião do conselho de administração (fls. 16/19). Por sua vez, o Relatório Fiscal e a Informação Fiscal de fls. 227 afirmam que esse segurado, conforme os documentos analisados, foi indevidamente inserido como segurado empregado, já que ele **não** teria subordinação jurídica. Percebe-se, então, que o segurado foi eleito por meio de assembleia geral. Isso configura que o Sr. Pedro Pullen Parente deverá ser enquadrado na categoria de contribuinte individual, a teor do art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

**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.)*

A teor do enunciado de Súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), o diretor vice-presidente eleito como administrador de sociedade anônima passa a ser o representante legal da pessoa jurídica e, nessa condição, tem seu **contrato de trabalho suspenso**. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei 6.404/1976 e do estatuto da empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhista empregatício. O segurado eleito vice-diretor da empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador.

**SÚMULA-269/TST- DIRETOR ELEITO. CÔMPUTO DO PERÍODO COMO TEMPO DE SERVIÇO** (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

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

Esse Enunciado 269 do TST não socorre a Recorrente. Pelo contrário. Com efeito, segundo o próprio enunciado, a suspensão do contrato de trabalho de diretor eleito não se concretiza **somente** na hipótese de permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego, fato este não evidenciado nos autos. Assim, quanto à interpretação do Enunciado, o segurado foi guindado ao cargo de diretor vice-presidente da companhia, conforme ata da reunião do conselho de administração de fls. 16/19, e isso, em regra, ocasiona a suspensão do contrato de trabalho e estabelece uma relação de **subordinação estatutária** autônoma do vínculo trabalhista empregatício (subordinação pessoal).

**Na fase recursal, a Recorrente junta aos autos cópias das anotações da CTPS, demonstrativos de pagamento, ficha de registro e termo de rescisão contratual do segurado Sr. Pedro Pullen Parente, e afirma que estes documentos demonstrariam que o segurado seria empregado, sujeito à subordinação jurídica da Recorrente.** Contudo, ao teor das regras dos arts. 16, §§ 4º e 5º, e 17, ambos do Decreto 70.235/1972<sup>1</sup>, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente na peça de impugnação inaugural, o que, por consectário lógico, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade. Adoto esse entendimento porque se trata de questões de fato postuladas somente na fase recursal pela Recorrente.

**Decreto 70.235/1972:**

*Art. 16. A impugnação mencionará: (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)*

<sup>1</sup> Decreto 70.235/1972. Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ainda que seja possível transpor o óbice da preclusão, melhor sorte não agasalharia a pretensão da Recorrente, porquanto o diretor vice-presidente apenas executaria as deliberações do Conselho de Administração, que tem o poder de o destituir. O fato de o diretor vice-presidente estar sujeito a determinações do Conselho de Administração ou da Assembleia Geral não o torna submetido à subordinação jurídica, pois a sujeição ocorreria em relação a órgãos da sociedade e não a pessoas. A relação do diretor vice-presidente quanto à Assembleia Geral é, porém, estatutária.

Nesse passo, ressalta-se que as cópias das anotações da CTPS, demonstrativos de pagamento, ficha de registro e termo de rescisão contratual do segurado Sr. Pedro Pullen Parente possuem **conteúdo formal** da relação trabalhista, entretanto tais documentos não permitem sinalizar ou apontar para um **conteúdo material** da relação empregatícia, já que esses documentos não viabilizam a concretude da subordinação jurídica prevista no art. 12, inciso, alínea “a”, da Lei 8.212/1991<sup>2</sup> e no art. 3º da Consolidação da Leis Trabalho (CLT) e, além disso, houve a **suspensão do contrato** de trabalho no momento em que ele (Sr. Pedro Pullen Parente) foi inserido como diretor vice-presidente da companhia.

Para que o diretor vice-presidente seja considerado empregado, sujeito à subordinação jurídica e pessoal, dentre outros elementos fáticos, não deve ter autonomia para tomar deliberações, ser subordinado a outra pessoa e ser submetido ao controle de horário, fatos estes não evidenciados nos autos, dentre outros elementos.

Impõe-se afirma que a subordinação existe entre o Sr. Pedro Pullen Parente e a Recorrente, mas não se configura nos mesmos moldes da **subordinação jurídica** da relação de emprego prevista no art. 12, inciso, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, esta materializada pela subordinação pessoal, pois o contrato de trabalho estava suspenso e os documentos acostados aos autos **não** apontam para uma relação trabalhista empregatícia. Pelo contrário, tais documentos direcionam para a relação trabalhista estatutária estabelecida entre a Recorrente e o segurado Sr. Pedro Pullen Parente, visto que, após o segurado ser inserido como diretor vice-presidente da companhia, conforme ata da reunião do Conselho de Administração de fls. 16/19, estabeleceu-se uma **subordinação estatutária**, de órgão (Diretoria da companhia) para órgão

<sup>2</sup> Lei 8.212/1991:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

(Conselho de Administração) e não uma subordinação pessoal, esta necessária para a configuração de emprego.

Esse entendimento acima 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, o membro da Diretoria, que é o caso dos autos, possui poder decorrente 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 empregatícia<sup>3</sup>.

**No tocante aos rendimentos pagos ao vice-diretor não empregado (Sr. Pedro Pullen Parente) a título de participação nos lucros da companhia**, a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais (Diretores e Vice-Diretores não empregados), que foi o caso dos autos.

Nesse caminhar, entende-se que a própria Corte Constitucional reconheceu que a participação nos lucros ou resultados (PLR) passou a **não** integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias somente 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.

*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. (g.n.)*

*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. (STF, RE 398284/RJ)*

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 vênias 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*

<sup>3</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 19.

*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.”*

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.

**Lei 8.212/1991:**

*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 9.528, de 10/12/97).*

*(...)*

***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)***

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

Assim, 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**.

A Lei 10.101/2000 em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador o vínculo de emprego.

**Lei 10.101/2000:**

*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:*

*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.*

A Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento da PLR e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica. Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PLR deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000.

Vê-se, assim, que a Lei 10.101/2000 não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento da PLR visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7º da Constituição Federal é dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego. Ao lado da participação nos lucros estão outros direitos, tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, dentre outros. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

**Constituição Federal de 1988:**

*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**; (g.n)*

O Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou o entendimento de que o inciso XI do art. 7º da CF/88 constitui **norma de eficácia limitada**, devendo ser regulamentado, e, com isso, o pagamento feito aos empregados antes de sua regulamentação, ainda que recebesse a denominação de “participação nos lucros”, era considerado como verba salarial e permitia a incidência da contribuição previdenciária, conforme 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.

“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.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

O STJ comunga do mesmo entendimento: “(...) 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).

Cumprido esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga ao segurado contribuinte individual (vice-presidente da companhia), fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição (base de cálculo) da contribuição previdenciária.

Em outras palavras, para desvincular da remuneração, o dispositivo constitucional exigiu que o pagamento da verba intitulada de PLR fosse disciplinado por meio de lei, configurando-se em uma **norma de eficácia limitada**, sendo que a única lei

regulamentadora do inciso XI do art. 7º da CF/88 é a Lei 10.101/2000, conforme precedentes jurisprudências citados anteriormente.

Diante disso, entende-se que a verba em discussão está no campo do conceito de remuneração, pois não há dispensa legal da incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba paga ao vice-diretor não empregado, não estando inserida na excludente do § 9º, alínea “j”, do art. 28 da Lei 8.212/1991.

**CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO dos recursos de ofício e do voluntário, para: (i) NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO; e (ii) NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.