



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

**Processo n°** 16327.000480/2010-46  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.829 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2019  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** BANCO ITAU BBA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/07/2006 a 31/07/2006

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP, APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n° 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 16-26.687 - 14ª Turma da DRJ/SP1 -, que improcedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Adoto o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

*Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.095.598-6, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99.*

*De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fl. 08/11, a empresa apresentou as GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), das competências 01/2005, 07/2005, 01/2006 e 07/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de informar os valores pagos a administradores não empregados, a título de "Participação nos Lucros e Resultados - PLR", que foram considerados pela fiscalização como salário de contribuição. Os valores devidos, referentes às contribuições não recolhidas (obrigação principal) foram lançados por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.271.717-9, lavrado na mesma ação fiscal.*

*A multa aplicada foi a prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 112.863,20 (cento e doze mil, oitocentos e sessenta e três reais e vinte centavos), correspondente a 100% (cem por cento) de contribuição previdenciária devida não declarada, limitada, por competência, a um multiplicador, obtido em função do número de empregados da empresa, sobre o valor mínimo atualizado, conforme artigos 284, II e 373, do Decreto 3.048/99.*

*1.3.0 Relatório Fiscal esclarece também que, em virtude das alterações introduzidas na legislação pela MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, foi feita a comparação, em cada competência, do valor da multa conforme legislação anterior (Auto de Infração FL 68) somada à*

*multa de mora de 24%, com a nova multa de 75%, sobre o valor total devido sem Terceiros, para fins de aplicação da benéfica ao Contribuinte.*

*Conforme se verifica nas planilhas anexas, foi aplicada, em todas as competências, a multa correspondente à legislação vigente à época dos fatos geradores, tendo em vista que a multa prevista após a edição da MP 449, de 03/12/2008 (convertida na Lei nº 11941/2009) é mais gravosa ao sujeito passivo.*

#### *DA IMPUGNAÇÃO*

*A autuada apresentou defesa tempestiva, razões às fls. 52/80, alegando,*

*que consoante lhe possibilita o art. 152, da Lei 6.404/76, promoveu a distribuição de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR aos seus administradores, nos períodos de 11/2004 a 12/2006, devidamente autorizado pela Assembléia Geral Ordinária;*

*que a Constituição de 1988, no seu Art. 7º, XI, exclui da incidência da contribuição social o montante que é concedido, aí incluído indubitavelmente o administrador, a título de participação nos lucros, sendo equivocada a interpretação dada pelo agente fiscal aos dispositivos constitucionais e legais que regem a proteção social do trabalho;*

*que o legislador deixou bem claro e definido, no comando e§ no § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, que não pode ser considerado como base de cálculo como salário-de-contribuição, o valor pago a título de participação nos lucros aos segurac investidos em funções dirigentes no âmbito da relação de custeio da seguridade social;*

*que está claro, na Lei nº 8.212/91, que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros, ou seja, qualquer participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com lei específica, no caso dos diretores não empregados, a Lei n 6.404 de 1976, sendo irrelevante o fato do administrador ou membro do conselho de administração da sociedade ser enquadrado na categoria de contribuinte individual;*

*que não há que se falar em necessidade de expressa previsão legal para a isenção, como quer o Fisco, porquanto a própria Lei nº 8.212/91 não inclui entre as verbas que integram o salário-de-contribuição “a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com lei específica”;*

*que para sacramentar a total improcedência do lançamento fiscal em questão, cabe ressaltar que a verba relativa à participação nos lucros e resultados não está inserida no disposto no art. 195,1, “a”, da Constituição federal, pela simples*

*razão de que não é relativa à retribuição recebida pelo trabalho realizado, mas relativa à retribuição do capital investido*

*que em face das disposições constitucionais e legais a verba denominada PLR distribuída aos seus administradores não se insere no conceito de salário-de-contribuição, razão pela qual não há que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária e, tampouco, na declaração de tais verbas em GFIP, na medida que tal fato caracteriza como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, impondo-se por conseguinte o cancelamento do presente auto, dada a improcedência da multa aplicada;*

#### *DO PEDIDO*

*Pelo exposto a Impugnante solicitou que seja acolhida a sua impugnação e cancelado o Auto-de-Infração, eis que restou cabalmente comprovado que não deve haver incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos administradores a título de Participação nos Lucros, sendo desnecessário a declaração de tais valores em GFIP, não havendo que se falar em aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.*

*É o relatório.*

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 113/126):

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/07/2006 a 31/07/2006*

*LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP, APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.*

*CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.*

*Para o contribuinte individual, o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o exercício de atividade remunerada, incidindo a contribuição sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês.*

*Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados.*

Em face da referida decisão, da qual foi intimada em 18/10/2010 (fl.129) a contribuinte manejou Recurso Voluntário, tempestivamente em 05/11/2010 (fls.130/160), reiterando os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Considerações Iniciais**

De início, impende ressaltar que o presente processo trata de descumprimento da obrigação acessória de apresentar GFIP com informações de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. A recorrente deixou de informar a GFIP os pagamentos de PLR pagos a seus diretores não empregados. Toda a tese de defesa apresentada no recurso voluntário já foi objeto de enfrentamento por este colegiado nos autos do processo nº 16327.000481/2010-91, tendo a turma decidido, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário.

Assim sendo, não há insurgência ao descumprimento da obrigação acessória propriamente dito. Dessa forma, não é exaustivo transcrever o que já abordado por ocasião do julgamento da referida obrigação principal.

### **Do mérito**

Defende a empresa que, diante da imunidade constitucional prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988, a não incidência das contribuições previdenciárias a diretores não empregados.

Adiciona que a própria Lei nº 6.404, de 1976, lei especial que regula as sociedades anônimas, dá guarida ao pagamento de PLR aos administradores estatutários, cumprindo, desse modo, o requisito estabelecido pela Lei nº 8.212, de 1991, para o fim de escapar à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Pois bem. A alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzida novamente abaixo, ao afastar a incidência tributária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa paga ou creditada, de acordo com lei específica, está se referindo à Lei nº 10.101, de 2000, a qual é destinada tão somente aos segurados empregados:

*Art. 28 (...)*

*§ 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;*

*(...)De fato, ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do RPS, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":*

*Art. 214 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição,exclusivamente:*

*(...)*

*X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

*(...) (GRIFEI)*

*Isso porque a Lei nº 10.101, de 2000, não trata de pagamentos a trabalhadores não empregados, haja vista constar expressamente em seu corpo o regramento destinado à negociação entre empresa e seus empregados:*

*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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II- convenção ou acordo coletivo.*

*(...) (GRIFEI)*

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a disciplina jurídica relativa à participação nos lucros ou resultados prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988.

Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000, incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

Eis a ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, Relator Ministro Dias Toffoli e Redator do Acórdão Ministro Teori Zavascki, julgado na sessão de 30/10/2014:

*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.*

*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.*

*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.*

*Recurso extraordinário a que se dá provimento.*

De modo que não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica", contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se a mais de uma lei ordinária, além da Lei nº 10.101/2000, abarcando a distribuição de valores também com base na Lei nº 6.404, de 1976.

Menciona a recorrente, ainda, que as parcelas não podem compor o salário-de-contribuição do trabalhador em razão do cumprimento de todos os requisitos para a distribuição da participação nos lucros aos administradores elencados no art. 152 da Lei nº 6.404/1976.

Quanto ao tema, utilizo como fundamento da minha decisão o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, acórdão nº 2401004.411-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na parte que se relaciona especificamente à matéria:

Para melhor compreensão da previsão contida na lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

*Remuneração*

*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.*

*§ 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.*

*Os pagamentos realizados a título de "atribuição estatutária", também conhecidos como "participação estatutária", como ora se cuida, não se equiparam a valores decorrentes da remuneração de capital.*

*A remuneração do administrador pode ser composta por duas parcelas, uma fixa, conhecida como pró-labore (art. 150, "caput") e outra variável, consistente na participação nos lucros da companhia por ações, conforme definido pelos acionistas (art. 150, § 1º). Em um e outro caso, não há como liberar a empresa da tributação, porquanto as verbas possuem natureza remuneratória.*

*É verdade que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos aos acionistas, são contabilizadas em contas de patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não mediante débito em contas de resultado do exercício social.*

*Porém, tal característica contábil comum é insuficiente para agregar a natureza de remuneração do capital à participação estatutária. O dividendo pago a acionista decorre da participação acionária na sociedade, ao passo que a participação estatutária ao diretor não empregado é paga em razão da prestação do trabalho.*

*Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS.  
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, 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 executoriedade. 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*

Processo nº 16327.000480/2010-46  
Acórdão n.º **2201-004.829**

**S2-C2T1**  
Fl. 179

---

*30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. Acórdão nº 9202005.705, sessão de 29.08.2017*

Logo, escoreito o lançamento fiscal que entendeu pela incidência da tributação sobre os pagamentos à diretores não empregados, a título de participação nos lucros ou resultados.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra