



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

**Processo n°** 16327.000481/2010-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.804 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2018  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** BANCO ITAU BBA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.**

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

**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.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, 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 que julgou improcedente 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 crédito lançado pela Fiscalização (DEBCAD nº 37.271.717-9), contra a empresa acima identificada, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls.10/16, corresponde à contribuição devida pela empresa prevista no Art. 22, III, da Lei 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga, a título de Participação nos Lucros, aos administradores/diretores não empregados.*

*O lançamento refere-se às competências 01/2005, 07/2005, 01/2006 e 07/2006, totalizando o montante de R\$ 35.297.452,25 (trinta e cinco milhões, duzentos noventa e sete mil, quatrocentos e cinqüenta e dois reais e vinte e cinco centavos), consolidado em 04/05/2010.*

### DA IMPUGNAÇÃO

*A empresa apresentou defesa tempestiva, fls.209/239, onde alega em síntese: 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 1/1/2004 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 Art. 7º, XI, da CF, outorga ampla proteção a todos os trabalhadores, inclusive os administradores, como meio de valorização social do trabalho de modo a possibilitar a participação dos mesmos nos lucros das empresas sem que tal verba configure hipótese de incidência da contribuição para a previdência; que o Agente Fiscal procurou*

*amesquinhar o conceito de teor previsto na Constituição Federal de 1988, como forma de viabilizar a tributação da ba denominada Participação nos Lucros destinada os seus Administradores, interpretação que o pode ser admitida sob pena de ofensa a toda a sistemática constitucional que zela pela valorização social do trabalho e a livre iniciativa; que o termo trabalhador, previsto no art. 7º da Constituição Federal deve ser interpretado da forma mais ampla e comum possível, sendo evidente que os administradores que laboram para a empresa se qualificam como trabalhadores, razão pela qual as verbas que estes recebem a título de Participação nos Lucros da companhia de maneira alguma podem sofrer a incidência de contribuição previdenciária; que a autoridade fiscal ao tributar a verba em questão, que não se compatibiliza com o conceito constitucional de remuneração, usurpa funções do constituinte e do legislador, pois a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração, está configurada no próprio texto constitucional como garantia essencial inserida no rol dos direitos sociais assegurados ao trabalhador; que o fato do pagamento de participação nos lucros ao dirigente é neutro, não sendo apto a gerar tributo, fenômeno este conhecido pela doutrina como 0 de não incidência juridicamente qualificada; que o legislador deixou bem claro e definido, no comando estampado no § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, que não pode ser considerado como base de cálculo, isto é, como salário-de-contribuição, o valor pago a título de participação nos lucros aos segurados 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, I, “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.*

*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 não empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados.*

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 344/354):

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

*A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.*

**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, a contribuinte manejou Recurso Voluntário, 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.

## **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 abrange não só os pagamentos a empregados a título de PLR, como também 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 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. Acórdão n.º 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, rejeitar a preliminar arguida para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Processo nº 16327.000481/2010-91  
Acórdão n.º **2201-004.804**

**S2-C2T1**  
Fl. 501

---