



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

Processo n° 16327.720507/2011-00
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.774 – 2ª Turma
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ITAU SEGUROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

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 Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise

Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício)

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2401-003.138, proferido pela 1ª Turma / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Tratam-se de lançamentos fiscais constantes dos Autos de Infração, cadastrados sob os seguintes números:

1. DEBCAD nº 37.318.104-3 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social (incluindo o adicional de 2,5% previsto no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e a diretores e administradores não empregados, a título de participação de lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

2. DEBCAD nº 37.318.105-1 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, a título de participação nos lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007.

3. DEBCAD nº 37.318.103-5 – Auto de Infração de obrigação acessória, lavrado por infração ao artigo 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, por falta de declaração das participações nos lucros e/ou resultados pagos a empregados e administradores / diretores não empregados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 271/293.

A DRJ/SDR, às fls. 339/367, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 373/408.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 471/497, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, na parte se refere i) à exclusão do salário-de-contribuição da verba paga aos diretores não-empregados a título de participação nos lucros e ii) à aplicação de juros sobre a multa de ofício. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. EMPREGADOS. LEI Nº 10.101/2000. ARBITRAMENTO. PERIODICIDADE.

Na ausência de apresentação de documentos comprobatórios do cumprimento do programa de metas estabelecido, compete à autoridade competente efetuar o lançamento por arbitramento. Não o fazendo, deve ser afastada a autuação motivada pela falta de apresentação de memória de cálculo da participação nos lucros ou resultados paga.

Apenas devem ser tributados os pagamentos a título de PLR que excederem as regras de periodicidade previstas na Lei n. 10.101/2000.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros sobre a multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Às fls. 499/507, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Indedutibilidade da despesa com PLR**. Alegou a União que a caracterização do dissídio jurisprudencial restou clara com a transcrição da ementa do paradigma, pois o acórdão recorrido entendeu por assegurar a dedução da despesa na apuração do lucro real, mesmo que não atendidos todos os requisitos para a caracterização da verba como participação nos lucros e resultados, enquanto, o paradigma concluiu pela irredutibilidade da despesa com PLR, quando a verba for paga em desconformidade com a legislação.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 510 e ss., a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **NEGOU SEGUIMENTO** ao recurso.

À fl. 516 a União manifestou-se pela não interposição de Agravo.

Às fls. 992/1002, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Participação nos Resultados de Administradores**. O acórdão recorrido entendeu pela inaplicabilidade da Lei 10.101/00 aos diretores estatutários (contribuintes individuais), uma vez que, conforme alegou, a alínea *j* do §

9º do art. 28 da Lei 8.212/91, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, referiu-se exclusivamente à Lei 10.101/00. Porém, os paradigmas, consideram que a Lei 6.404/76 é a lei aplicável para determinar que as verbas relativas à participação nos resultados dos administradores não integrem o salário-de-contribuição.

À fl. 1060, o Contribuinte apresentou pedido de **desistência parcial do recurso**, objetivando a inclusão em Programa Especial de Regularização Tributária – PERT.

A DRJ, à fl. 1061, abriu Termo de Intimação para que o Contribuinte apresentasse documentos, dentre outras exigências, que comprovassem a efetiva adesão ao PERT.

Às fls. 1101 e ss., o Contribuinte peticionou expondo que a adesão ao PERT refere-se ao INSS sobre PLR – Lei 10.101/2000 (NFLD 37.318.104-3) e Terceiros (INCRA e SALED) (NFLD 37.318.105-1), não abrangendo Multa por descumprimento de obrigação acessória (NFLD 37.318.103-5) e INSS sobre PLA (NFLD 37.318.104-3).

A DRJ apresentou Informação Fiscal de fls. 1106/1111.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 1125/1129, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Participação nos Resultados de Administradores.**

A União, às fls. 1131/1140, apresentou **Contrarrazões**, manifestando-se quanto ao mérito, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Tratam-se de lançamentos fiscais constantes dos Autos de Infração, cadastrados sob os seguintes números:

1. DEBCAD nº 37.318.104-3 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social (incluindo o adicional de 2,5% previsto no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e a diretores e administradores não empregados, a título de participação de lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

2. DEBCAD nº 37.318.105-1 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, a título de participação nos lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007.

3. DEBCAD nº 37.318.103-5 – Auto de Infração de obrigação acessória, lavrado por infração ao artigo 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, por falta de declaração das participações nos lucros e/ou resultados pagos a empregados e administradores / diretores não empregados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Participação nos Resultados de Administradores**.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho.**” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro.**

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, **optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.**

Assim, “**ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho**, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (grifei).*

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria*. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a***

remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III – LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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 paritária 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

- I - A pessoa física;
- II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

- I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação
- II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

O caso dos autos discute o possível descumprimento de destas formalidades, analisando se a norma em análise seria ou não extensível aos administradores não empregados, eis que estes também são trabalhadores da empresa.

IV – PAGAMENTO DE PLR A DIRETORES NÃO EMPREGADOS

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, RPS, no art. 201, § 5º, dispõe que somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.

Para melhor compreender a questão, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente **reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho**, explanada na parte inicial deste voto, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Ad argumentandum tantum, uma vez que vem sendo levantado pela Fazenda Nacional, reputo incabível arguir que o tratamento dado a sócios administradores de sociedades prestadoras de serviço não possam, como exposto no art. 201, § 5º do RPS, aplicar-se a administradores não-empregados de sociedades anônimas. Esta distinção não existe na legislação previdenciária.

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 – CASO DE APLICAÇÃO DA LEI ESPECIAL – LEI 6.404/76.

Nesse sentido, entendo que para a hipótese de pagamento de PLR a trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso discutido nos autos, o regramento a ser

aplicado será aquele que regula seu pagamento, ou seja, o parágrafo 1º do artigo 152, da Lei 6.404/76.

Registro aqui que deixo de aplicar a Lei 10.101/2000, não por entender que ela não se aplica a diretores não empregados, pois a redação da lei se refere a trabalhadores, independentemente de seu vínculo de emprego.

Contudo a Lei das S.A.s, é sem dúvida a norma mais específica a ser aplicada, portanto, enquadrada no conceito de “lei específica” **apta a regular o pagamento de PLR a administradores**, pois, estando tal rubrica desvinculada da remuneração e excluída do conceito legal de salário de contribuição, não se relaciona com rendimentos advindos do trabalho.

Também importa notar o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao estabelecer que eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou capital é atribuição da Assembléia Geral, nas regras internamente estabelecidas. A inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 ao caso, tendo em vista também a existência regramento mais específico, não implica a admissão, na base previdenciária, de valores completamente desvinculados do rendimento do trabalho.

Importante fazer esta ressalva, o fato da Lei 10.101/00 não contemplar diretores não empregados, não afasta de modo algum a aplicação do disposto na lei 6.404/76. Entender diferente denota uma interpretação tendenciosa da norma legal e frustra os objetivos do legislador ordinário que ao criar a PLR pensava especificamente em possibilitar as empresas que se tornassem mais competitivas no mercado, por meio de incentivos previstos em Lei.

É nítido que os rendimentos pagos a administradores não empregados, nos termos da Lei nº 6.404/76, diferentemente dos valores pagos a empregados, não possuem correlação necessária com o trabalho, não possuindo, portanto, a mesma natureza contraprestacional que o salário.

Isso explica a necessidade de normatização própria da PLR, para empregados, qualificando e delimitando os valores desprovidos de natureza salarial, dentro de um quadro normativo detalhado. Para administradores, como a regra é diversa, a necessidade de legislação específica perde o sentido, uma vez que a previsão na Lei das SA já era suficiente.

Por fim, cumpre citar excerto do artigo recentemente publicado pelo professor Fábio Zambitte no Portal Jurídico Migalhas:

"Não obstante o cenário negativo nas jurisprudências judicial e administrativa, tenho convicção que a cobrança da cota patronal previdenciária sobre os valores pagos a diretores não-empregados não encontra suporte tanto na Constituição como na legislação vigente, externando incongruências irreconciliáveis com a própria regulamentação administrativa da matéria. O tema ainda sofre com as compreensões equivocadas sobre base tributável previdenciária, não raramente tentando igualar as dinâmicas impositivas do imposto de renda e da cota patronal previdenciária. Tal premissa, além de contrária a todos os preceitos normativos vigentes, ainda ignora o papel do sistema protetivo como substituidor de rendimentos habituais, responsáveis pela manutenção do segurado e sua família. A tentativa de alargamento forçado da base previdenciária, mais do que uma preocupação abstrata com a correta aplicação das regras legais e constitucionais de competência tributária, traduz uma arbitrariedade fiscal com foco exclusivo no aumento de receitas para um sistema atuarialmente desequilibrado. Sem embargo, insisto que, como reconhece a própria regulamentação administrativa, se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a conseqüente tributação e independente da submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, **o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas**".

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento, devendo ser reformado o acórdão recorrido, com objetivo e cancelar o auto de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR objeto do lançamento.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões aduzidas no voto da i. Relatora, dele divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

No presente caso, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito, exclusivamente, à incidência de contribuições previdenciárias pagas a diretores não empregados.

Entendeu o Colegiado recorrido que “*os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição*”.

Irresignado, o Contribuinte argumenta que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 exclui do conceito de remuneração a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, mas reconhece que a Lei nº 10.101/2000 disciplinou apenas o pagamento de participação nos lucros para empregados.

Não obstante, persiste na tese de que, tendo o art. 152 da Lei nº 6.404/1976 estabelecido a hipótese de participação dos administradores nos lucros das companhias abertas, os pagamentos feitos com fulcro em referido dispositivo estariam excluídos do conceito de remuneração por força da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei de Custeio, não se sujeitando à incidência de contribuições previdenciárias.

As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários e dos demais rendimentos decorrentes do trabalho, 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 dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 definiram as bases de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) devida por empresas e trabalhadores, em relação a empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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.

[...]

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

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;

[...]

Não restam dúvidas de 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].

Sobre o tema, 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. 22 e do inciso III do 28 da Lei nº 8.212/1991.

Além disso, cumpre esclarecer que o art. 7º da Constituição Federal refere-se exclusivamente a empregados que mantenham contrato formal com empresas, tanto assim que o inciso I do dispositivo constitucional estabelece como direito dos trabalhadores abrangidos em referido artigo “relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos”. Observe-se que tais garantias somente são aplicáveis àqueles trabalhadores ditos celetistas, não alcançando os contribuintes individuais.

Quando objetivou estender, no todo ou em parte, os direitos referidos no art. 7º a outras categorias de trabalhadores, que não os empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, o Constituinte o fez expressamente, como nos casos previstos no inciso XXXIV e no parágrafo único do dispositivo constitucional, em relação aos trabalhadores avulsos e aos empregados domésticos. Vejamos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso

Parágrafo único. São assegurados à categoria dos trabalhadores domésticos os direitos previstos nos incisos IV, VI, VII, VIII, X, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXI, XXII, XXIV, XXVI, XXX, XXXI e XXXIII e, atendidas as condições estabelecidas em lei e observada a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes da relação de trabalho e suas peculiaridades, os previstos nos incisos I, II, III, IX, XII, XXV e XXVIII, bem como a sua integração à previdência social.

Assim não há que se falar que os direitos relacionados no art. 7º da Constituição, dentre eles a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração” (art. 7º, XI), são automaticamente extensíveis aos diretores não empregados (contribuintes individuais), como entende a ilustre Relatora, eis que inexistente previsão constitucional para tanto.

Do mesmo modo, a única norma legal responsável por regular o benefício instituído pela Constituição (PLR desvinculada da remuneração) é a Lei nº 10.101/2000. Porém, como entendeu o próprio recorrente, essa norma não alcança os diretores não empregados.

De se resalta que não se está aqui contestando a hipótese de distribuição de lucros a administradores prevista na norma societária, mas tão-somente esclarecendo que a “lei específica” referida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 é Lei nº 10.101/2000, voltada exclusivamente à PLR pagas a segurados empregados. A Lei nº 6.404/1976, repise-se, não se presta a regulamentar o inciso IX do art. 7º da Constituição e, por essa razão, não estabelece hipótese de exclusão da parcela prevista no § 1º do seu art. 152, da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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 conheço do Recurso Especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho