



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

<b>Processo nº</b>	16327.721041/2011-51
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2403-002.387 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21/01/2014
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	MARÍTIMA SAUDE SEGUROS S A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - Os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES REPASSADOS À MÉDICOS CREDENCIADOS POR OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE – NÃO INCIDÊNCIA - Os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde não devem sofrer incidência de contribuição previdenciária, pois estas são apenas intermediárias que oferecem e pagam por serviços médicos hospitalares na qualidade de substitutas dos particulares que efetivamente se utilizam destes serviços.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NÃO OCORRÊNCIA – Em não se constatando o descumprimento de obrigação principal, não há que se falar em descumprimento de obrigação acessória àquela relacionada.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari na questão da tributação dos médicos. Na questão da "Participação Estatutária", votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Jhonatas Ribeiro da Silva e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Carlos Alberto Mees Stringari,- Presidente

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Freitas de Souza Costa e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, referentes às contribuições previdenciárias, constituídos pelos DEBCAD's 37.318.107-8 (Contribuição da Empresa); 37.318.108-6 (Terceiros) e 37.318.106-0 (Obrigaçāo Acessória – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias).

De acordo com o Relatório Fiscal, os créditos lançados incidem sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e ao Administrador a título de PLR, e aos Contribuintes individuais pela prestação de serviços médicos.

Foram efetuados os seguintes levantamentos:

- Levantamento PS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos contribuintes individuais médicos a título de prestação de serviços encontrados em planilha fornecida pela empresa;

- Levantamento PL PARTICIPAÇÃO LUCROS EMPREGADOS - foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados encontrados em planilhas fornecidas pela empresa e folhas de pagamento;

- Levantamento PE – PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA – foram lançados os valores pagos e/ou creditados ao diretor não empregado, contribuinte individual, a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados encontrados em planilha fornecida pela empresa e folhas de pagamento;

- Levantamento PS1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos contribuintes individuais médicos a título de prestação de serviços encontrados em planilhas fornecidas pela empresa com multa mais benéfica segundo artigo 35A da Lei 8.212/91 alterado pela Lei 11.941/2009; e

- Levantamento PS2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos contribuintes individuais médicos a título de prestação de serviços encontrados em planilhas fornecidas pela empresa em competência posterior a alteração da Lei 8.212/91 pela Medida Provisória 449/08 convertida na Lei 11.941/2009.

Ainda de acordo com o Relatório, os Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa, assinados em abril de 2007 (valores pagos em 2007) e abril de 2008 (valores pagos em 2008), não se coadunam com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras claras e objetivas com expressos critérios e condições, ou seja, não especificando a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam *jus* a tal benefício, contrariando, o real propósito do instituto e em total afronta à Lei nº 10.101/00.

Já a rubrica Participação Estatutária passou a integrar o salário de contribuição, por não estar em conformidade com a legislação. Assim, a participação nos lucros paga a diretor não empregado integra o salário de contribuição.

Sobre os pagamentos efetuados a Prestadores de Serviços Médicos através da Seguradora, entende a fiscalização que estes se enquadram como contribuintes individuais estando sujeitos ao pagamento de contribuição previdenciária nos termos do art. 12, “g” da Lei 8212/91.

Após a impugnação a 14<sup>a</sup> Turma da DRJ/SP1 julgou procedente a autuação através do Acórdão 16-41.118 que restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário de contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades (art. 28 da Lei 8.212/91).*

*REMUNERAÇÃO PAGA POR EMPRESA DE PLANO DE SAÚDE PELOS SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS Os valores pagos pela Seguradora de Plano de Saúde pelos serviços médicos prestados (art.12, V “g” da Lei nº 8.212/91), constituem salário de contribuição (art.28, III da Lei de Custeio), com incidência de contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, §1º da Lei nº 8.212/91).*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições sociais previdenciárias. (Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e Art. 214, I, § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99).*

*Os valores pagos ao administrador não empregado a título de Participação nos Lucros ou Resultados integra a remuneração (art. 28, III da Lei nº 8.212/91).*

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/04/2007, 01/04/2008 a 30/04/2008*

*CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 01/02/2007 a 30/11/2008*

Documento assinado digitalmente com identificação: 11.200-2 QC-24082014  
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITA S DE SOUZA COSTA

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA INFRAÇÃO CFL 68. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária. Art. 32, IV, parágrafo 5º, da Lei 8212/91.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com referida decisão, a autuada apresenta recurso à este conselho, onde alega em apertada síntese:

Que o lançamento de contribuições previdenciárias sobre o repasse aos médicos credenciados deve ser julgado improcedente, pois os serviços prestados não são tomados pela recorrente e as verbas pagas por ela, na qualidade de seguradora de saúde, tem natureza de indenização, conforme entendimento sedimentado pela 2ª Turma do STJ;

Sobre o Acordo da PLR paga aos empregados, aduz que se encontra em perfeita consonância com a Lei 10.101/00, tendo o referido documento sido discutido entre os empregados, o sindicato da categoria e a recorrente, antes do pagamento;

Sustenta ainda que a PLR apresenta critérios claros e objetivos e que o art. 2º, § 1º da Lei 10.101/00 não contém critérios obrigatórios, sendo a jurisprudência do CARF também esse sentido.

Quanto aos pagamentos realizados aos administradores, afirma que não se enquadram no conceito de salário de contribuição por se tratarem de ganhos eventuais e tal pagamento reporta-se à Lei 6.404/76 e não à Lei 10.101/00.

Defende a exclusão da penalidade por descumprimento da obrigação acessória por entender não terem ocorrido fatos geradores da contribuição previdenciária e, consequentemente, inexistir o alegado descumprimento.

Para dar amparo às alegações acima mencionadas a recorrente cita a legislação, doutrina e jurisprudência acerca das matérias lançadas na presente autuação, argumentando os pontos que entende darem amparo às suas fundamentações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Para uma melhor análise das questões trazidas na presente autuação, trataremos separadamente dos fatos geradores lançados pela fiscalização.

Do Levantamento PS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS lançados sobre os valores pagos e/ou creditados aos contribuintes individuais médicos.

A fiscalização efetuou este lançamento por entender que os valores pagos ou Creditados a Prestadores de Serviço é inerente a contribuintes individuais e se encontra sujeita a tributação de contribuição previdenciária. Segundo o Auditor Fiscal, os pagamentos efetuados pela Seguradora a prestadores de serviços médicos se enquadram nesta situação conforme dispõe o art.12, “g” da Lei nº 8.212/91.

Por seu turno, afirma a recorrente não há qualquer vínculo entre ela e os médicos que figuram na rede credenciada já que os contratos entre a seguradora e a recorrente estabelecem vínculo obrigacional exclusivamente entre as partes contratantes, na medida em que, havendo o cumprimento da obrigação do segurado, que é o pagamento do prêmio, o segurador deve ressarcir as despesas médicas por aquele incorridas. Conclui que, o fato de o médico estar credenciado não se traduz em vínculo de natureza alguma já que este pode estar credenciado e nunca ser escolhido pelo segurado.

Faz-se aqui necessária uma distinção entre “Seguro” e “Plano” de saúde.

Uma das grandes diferenças entre seguro e plano de saúde é o reembolso das despesas médico-hospitalares. O primeiro possibilita livre escolha de médicos e hospitais, com direito a reembolso. Já o plano de saúde, não.

A lei 9656/98, alterada pela MP 2.177/01, ao regular os planos privados de assistência à saúde assim dispõe:

*"Art.1º - Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições:*

*I-Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor;*

*II-Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo;*

*III-Carteira: o conjunto de contratos de cobertura de custos assistenciais ou de serviços de assistência à saúde em qualquer das modalidades de que tratam o inciso I e o §1º deste artigo, com todos os direitos e obrigações nele contidos*

Neste contexto, parece-me correto o argumento da recorrente uma vez que, ao não limitar o atendimento do segurado a determinado(s) profissional(is) por ela credenciado(s), desvincula a relação jurídica existente como sendo de contratação de contribuinte individual.

A meu ver, as seguradoras de saúde tem tratamento diverso das cooperativas de saúde onde há a união de médicos para exercer suas atividades. No caso das seguradoras, trata-se de intermediárias que oferecem e pagam por serviços médicos hospitalares na qualidade de substitutas dos particulares que efetivamente se utilizam destes serviços. Se não há incidência de contribuições quando os particulares pagam os honorários médicos, também não deve haver no caso das operadoras que não fazem intermediação direta com profissionais, mas sim com planos.

Nestes casos as contribuições sociais são custeadas diretamente pelos profissionais remunerados na qualidade de contribuintes individuais. O simples fato de estar o médico credenciado junto à operadora não gera um vínculo contratual entre ambos, já que os serviços não são prestados à seguradora, mas sim ao próprio segurado. Note-se que se o serviço for prestado por um profissional não credenciado, o mesmo valor do serviço será reembolsado diretamente ao segurado, não havendo a incidência da referida contribuição, logo, se é certo que a pessoa física não está sujeita ao pagamento de contribuição previdenciária quando remunera diretamente o profissional de saúde, tampouco estaria a operadora, que, como já dito antes, atua apenas como intermediária.

Vejamos entendimento do STJ:

**EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OPERADORA DE  
PLANO DE SAÚDE.**

**VALORES REPASSADOS AOS MÉDICOS CREDENCIADOS.  
NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS  
DA PRIMEIRA SEÇÃO. COMPENSAÇÃO. LIMITE. RECURSO  
ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.**

**1. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde*" (AgRg no AREsp 176.420/MG, Rel.**

*Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 22/11/2012).*

**2. "Os limites à compensação tributária (introduzidos pelas Leis**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, Assinado digitalmente em  
08/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITA  
S DE SOUZA COSTA

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*no artigo 89, § 3º, da Lei 8.212/91) são de observância obrigatória, mercê da inexistência de declaração de inconstitucionalidade (em sede de controle difuso ou concentrado) dos aludidos diplomas normativos" (EREsp 919.373/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ de 26/04/11).*

*3. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para restabelecer a sentença.*

Em recente pronunciamento, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, alinhando-se à orientação da Segunda Turma assim também entendeu conforme se depreende da ementa abaixo:

***AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.***

***TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. VALORES REPASSADOS AOS MÉDICOS CREDENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO OBJURGADO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESSA CORTE SUPERIOR.***

***PRECEDENTES: AGRG NO RESP. 1.129.306/RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJE 08.09.2010 E RESP. 874.179/RJ, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 14.09.2010. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.***

***1. Este Superior Tribunal de Justiça tem entendido que não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde. Precedentes.***

***2. Noutro ponto, resta sublinhar que se afigura inadequada a argumentação relacionada à observância da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB) e do enunciado 10 da Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, pois não houve declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais suscitados, tampouco o afastamento destes, tão somente a interpretação do direito infraconstitucional aplicável à espécie. Precedentes: 2a. Turma, AgRg no REsp. 1.264.924/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 09.09.2011; 1a. Turma, EDcl no AgRg no REsp. 1.232.712/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.09.2011.***

***3. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no AREsp 176.420/MG, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 22/11/12)***

Logo, comungo dos entendimentos acima mencionados e entendo que deve ser excluído da autuação o levantamento sobre os valores pagos e/ou creditados aos contribuintes individuais médicos PS, bem como as multas vinculadas PS1 e PS2.

**Levantamento PL PARTICIPAÇÃO LUCROS EMPREGADOS**

Do que se depreende dos autos, o lançamento sobre as verbas pagas aos empregados a título de Participação nos Lucros ocorreu, pois, segundo a fiscalização, nos

Acordos de Participação dos Trabalhadores nos Lucros da Empresa, assinados em abril de

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2, de 24/05/2001.

Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, Assinado digitalmente em

08/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITA

S DE SOUZA COSTA

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2007 (valores pagos em 2007) e abril de 2008 (valores pagos em 2008), não restaram identificadas as regras claras e objetivas com expressos critérios e condições.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofreram incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, nestas palavras:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

A legislação específica de que trata referida a alínea acima transcrita é a Lei 10.101/2000. No presente caso, transcrevemos os dispositivos da lei que a fiscalização e a DRJ entenderam ter sido infringidos:

*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.*

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

*(...)*

Sobre a alegada falta de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente e de regras claras e objetivas, entendo como equivocados os entendimentos da fiscalização e do julgador de primeira instância no que se refere a este requisito.

Embora não tenha localizado nos autos os Acordos Coletivos relativos ao período fiscalizado, o Relatório Fiscal traz em seu item 19 a transcrição do trecho que trata da forma de cálculo dos valores.

Da sua leitura, entendo estarem presentes, não só as regras claras e metas a serem atendidas, bem como a forma de aferição utilizada no cálculo da PLR. O parágrafo Segundo adota como critério o lucro líquido apurado em 31/12/2006. O parágrafo segundo estabelece a alíquota de 6% deste lucro a ser distribuída. Já o parágrafo quarto define que cada funcionário receberá um valor aplicando-se a participação percentual do salário de cada funcionário sobre a totalidade da folha de pagamento.

Ou seja, há o critério (lucro), o percentual deste lucro a ser distribuído (6%) e a forma do cálculo para cada funcionário (6% do lucro dividido pelo percentual de cada trabalhador na folha de pagamento). Desta forma, cada empregado pode saber o valor que irá receber tão logo se tenha a informação sobre o eventual lucro da empresa.

O título exemplificativo suponha que “Zico” fosse empregado da recorrente e percebesse a remuneração de R\$ 1.000,00. A folha de pagamento era de R\$ 100.000,00. O lucro da empresa tenha sido de 10.000.000,00. Assim teríamos a seguinte situação adotando-se os critérios do Acordo Coletivo:

Lucro a ser distribuído é 10.000.000,00 x 6% = 600.000,00

% de Zico na folha de pagamento = 1%

Logo, 1% de 600.000,00 = R\$ 6.000,00

Como vimos, bastante clara é a forma da distribuição utilizada pela recorrente, razão pela qual dou razão à recorrente devendo esta rubrica ser excluída do lançamento.

#### Levantamento PE – PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA -PLR para diretores

Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os diretores da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/2000, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade. Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, § 9º da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados com o pagamento de PLR.

#### CONCEITO DE TRABALHADOR

Segundo José Augusto Rodrigues Pinto, trabalhador é *“Aquele que emprega sua energia pessoal, em proveito próprio ou alheio, visando a um resultado determinado, econômico ou não.”*

Já a CLT, traz em seu art. 3º o seguinte conceito de trabalhador:

*ART. 3º DA CLT “Toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador sob a dependência deste mediante salário.”*

Os dispositivos legais que regulamentam a participação nos lucros são a Constituição Federal e a Lei 10.101/2000, nos seguintes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITA S DE SOUZA COSTA

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CF

*Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social (grifei)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

Já a Lei 10.101/2000, traz em seu art. 1º a seguinte redação:

*Art. 1º—Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria garantem aos **trabalhadores** o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados. Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal.

No que se refere ao DEBCAD 37.318.106-0 - Obrigaçāo Acessória – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, tendo em vista que os lançamentos relativos às obrigações principais foram julgados improcedentes, há que se excluir também a multa aplicada em decorrência das obrigações acessórias.

Ante ao exposto, voto no sentido de Conhecer do Recurso e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

### Declaração de Voto

Com a devida vénia ao Ilmo. Conselheiro Relator, entendo cabível a apresentação dos fundamentos pelos quais o acompanho pelas conclusões.

Cuida-se aqui de pagamento de Participação nos Resultados a administrador de companhia (diretores e membros dos conselhos, sem vínculo empregatício), cujo vínculo com esta rege-se pela Lei 6.404, de 1976, e não pela Consolidação das Leis do Trabalho.

Inicialmente, cumpre assentar o entendimento de que o instituto da Participação nos Lucros ou Resultados, estabelecido pelo inciso XI do art. 7º de nossa Constituição é absolutamente compatível com o exercício das funções de administrador regidas pela Lei 6.404, de 1976. Tanto assim que o dispositivo constitucional assegura o referido benefício aos trabalhadores enquanto gênero, sem distinção entre suas diversas espécies. Veja:

*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;*

(...).

Nesse compasso, tampouco a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da base de cálculo das contribuições, faz qualquer restrição à sua aplicação apenas aos casos em que esta é paga aos segurados empregados:

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

(...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

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

(...)

Como se vê da redação da já citada alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991, o único requisito para que a participação nos lucros ou resultados seja excluída do salário de contribuição é que esta seja paga ou creditada de acordo com lei específica.

Note que aqui não há qualquer especificação de qual seja essa lei específica ou de que seja apenas uma, a lei específica (fosse esse o caso, o legislador teria empregado o artigo definido “a”, antes da expressão “lei específica”).

Com isso, quero dizer que não há qualquer restrição, seja no plano constitucional, seja no plano legal, que obste a exclusão da participação nos lucros ou resultados paga ao administrador não empregado, do salário de contribuição.

Diante dessa conclusão, importa agora verificar qual a lei específica aplicável ao pagamento da participação nos lucros ou resultados dos administradores e se os requisitos estabelecidos por essa lei foram cumpridos.

Entendo que a Lei 10.101, de 2000 não é aplicável aos administradores não empregados, diante da absoluta incompatibilidade das exigências existentes nesse diploma com a condição de administrador não empregado. Nesse contexto, não existe, por exemplo, um sindicato que defenda os interesses dos administradores não empregados.

Por isso, no caso concreto, qual seja, o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a administradores não empregados da companhia, devem ser aplicadas e observadas as diretrizes estabelecidas pelo art. 152 da Lei 6.404, de 1976, o qual dispõe:

*Art. 152. A assembleia-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. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*

*§ 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.*

Em vista do referido dispositivo, uma vez que haja previsão estatutária e que tenham sido respeitados os demais requisitos legais (lucro no período, pagamento de dividendo mínimo e observância dos limites da remuneração anual e dos lucros), o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores é plenamente regular, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela paga a esse título.

Observe que não há nos autos qualquer apontamento da fiscalização no sentido de que o pagamento feito aos administradores esteja em desacordo com a referida legislação, em razão do que, deve ser mantida a não tributação da referida parcela.

Essa situação vem sendo discutida neste tribunal administrativo e tenho como noticiado precedente da lavra do Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, da 2ª Turma da 4ª Câmara que afastou por unanimidade de votos a incidência de contribuição previdenciária para o caso em comento.

Para tanto, veja-se ementa do Acórdão 2402-002.883, julgado na sessão de 10 de julho de 2012, *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006*

*(...)*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. FUNDAMENTAÇÃO EQUIVOCADA DA AUTUAÇÃO. ANULAÇÃO.*

*Constituído o lançamento com base em premissa equivocada, há o desvirtuamento dos procedimentos previstos no art. 142 do CTN, situação que incorre em vício material.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91.*

*A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre “Acionistas x Diretores/Administradores”, não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica “Empregador x Empregado”.*

*(...)*

*Recurso voluntário provido em parte.*

*Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Thiago Taborda Simões, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.*

Destaque-se também a passagem do voto condutor do acórdão, em que se afirma que por ser a assembléia-geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, estar-se-á diante de uma relação jurídica firmada entre os acionistas e os Administradores.

O entendimento acima também foi esposado em outros dois julgados neste conselho.

O primeiro foi o Processo 14485.001551/2007-84, Acórdão 2301-003.473, julgado em 17 de abril de 2013, pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara, de relatoria do então Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, cuja ementa se transcreve, *in verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2001 a 30/04/2006*

**DECADÊNCIA PARCIAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. PAGAMENTO DE PLR. DIRETORES EMPREGADOS. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS.**

*O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*No presente caso, todo o lançamento fiscal foi alcançado pela decadência quinquenal, pela regra estabelecida no art. 150, § 4º do CTN.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 relativas às parcelas não integrantes do salário de contribuição.*

*A Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

O segundo processo (19515.000830/2009-10), Acórdão 2401-003.107, da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara, julgado na sessão de 16 de julho de 2013, a matéria foi apreciada através de uma divergência levantada pela Ilma. Conselheira Carolina Wanderley Landim, que apresentou Declaração de Voto no Acórdão, concluindo, *in verbis*:

*É de se observar que a distribuição de lucros da sociedade anônima a seus administradores decorre de uma deliberação dos acionistas, que deixam de receber parte dos lucros a que fazem jus para destiná-los aos diretores não empregados, através de previsão estatutária específica para esse fim. Por esse motivo, a distribuição de lucros aos diretores não se configura em despesa da pessoa jurídica, já que é parcela do lucro auferido, não afetando, assim, o seu resultado.*

A referida divergência, trazida pela Conselheira Carolina, foi acolhida pelos conselheiros Ricardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Igor Araujo Soares.

Destarte, mesmo concordando expressamente com a tese exposta pelo conselheiro relator, de que a legislação não veda a participação dos lucros e resultados aos administradores, por outro giro, entendo que a não incidência de contribuição previdenciária fundamenta-se no art. 152 da Lei 6.404/76, que desvincula esta verba do conceito de remuneração, por decorrer de uma relação jurídica firmada entre os acionistas e os administradores.

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

**Jhonatas Ribeiro da Silva**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITAS DE SOUZA COSTA, Assinado digitalmente em 08/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCELO FREITA S DE SOUZA COSTA

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA