



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

Processo nº 16327.721278/2011-32
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.305 – 2ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria 67.643.4191 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - Salário indireto - Participação nos Lucros e Resultados (PLR) para diretor não empregado e outros contribuintes individuais.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e
CHINA CONSTRUCTION BANK (BRASIL) BANCO MÚLTIPLO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando comprovado pagamento antecipado, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula Carf nº 99.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

A verba paga a diretores estatutários, não empregados, a título de participação nos lucros tem natureza jurídica diversa daquela paga a empregados, somente estando esta última alcançada pelo benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Apresentará declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, ANA PAULA FERNANDES, LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS (Presidente em exercício), PATRÍCIA DA SILVA, ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, GERSON MACEDO GUERRA e MARIA HELENA COTTA CARDOZO.

Relatório

Trata o presente processo de exigências da (i) contribuição previdenciária, parte da empresa, e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e (ii) multa por descumprimento de obrigação acessória (Gfip), constituídas, respectivamente, pelos autos de infração nºs 37.360.952-3 (e-fls. 6 a 14) e 37. 360.951-5 (e-fl. 22), relativas a remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais, abrangendo as competências de 01/2006 a 12/2006 e 02/2007 a 12/2008.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização identificou três infrações: (a) diferença de contribuição ao RAT por utilização de alíquota inferior à devida, (b) pagamentos a administradores não empregados, a título de PLR, sem recolhimento de contribuição previdenciária e (c) pagamentos a contribuintes individuais não declarados em GFIP.

Impugnada a exigência (e-fls. 87 a 129), foi exarado o Acórdão nº 16-41.495 pela 11ª Turma da DRJ/SP1 (e-fls. 287 a 306) que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 313 a 346) no qual alegou, que (i) não foi aplicada a redução correta da multa devida sobre a parte incontroversa do lançamento, motivo pelo qual pede seja declarada a nulidade do saldo remanescente dos respectivos débitos; (ii) estariam decaídos os lançamentos dos períodos de apuração anteriores a 10/10/2006; (iii) a verba de participação nos lucros não se insere no conceito de salário de contribuição e a Constituição Federal garante o direito aos trabalhadores, mesmo não empregados, na participação nos lucros desvinculada da remuneração e, no caso, a distribuição de lucros ocorreu sob a lei específica, nº 6.404, de 1976.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara proferiu o Acórdão nº 2403-003.198 (e-fls. 444 a 452) no qual, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para declarar a decadência dos períodos de apuração até 09/2006 e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso.

Tempestivamente, foram apresentados, pelo contribuinte, embargos declaratórios (e-fls. 477 a 491) em que alegou obscuridade na decisão por não haver sido analisada a dedutibilidade, para fins do IRPJ, dos valores pagos a título de PLR a administradores. Os embargos foram rejeitados pelo presidente da câmara em que se deu a decisão recorrida (e-fls. 1013 a 1015) sob o argumento de que, na verdade, não ocorrera obscuridade, senão a adoção de tese jurídica divergente à defendida pelo contribuinte.

A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência (e-fls. 454 a 463), no qual apresenta discrepância de entendimento sobre a aplicação do instituto da decadência, pois seria necessário pagamento antecipado da mesma rubrica do lançamento para que se aplicasse a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN.

Em tempestivas contrarrazões (e-fls. 892 a 908), o contribuinte argumenta, preliminarmente, que o recurso especial da Fazenda Nacional questionou a decadência somente dos lançamentos relativos aos pagamentos a título de PLR distribuídos aos administradores, quedando-se silente quanto à exigência de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga a trabalhadores autônomos nos períodos de 01 a 09/2006; portanto, para tais lançamentos deve prevalecer o disposto no acórdão recorrido, que determina a decadência. No mérito, sustenta que o § 4º do art. 150 do CTN faz referência à antecipação do pagamento do tributo devido, e não de rubricas específicas que possam compor esse tributo, razão pela qual se aplica a regra de decadência prevista naquele dispositivo. Aduz, ainda, que, em todo caso, tais períodos estariam decaídos ainda que se aplicasse a regra estabelecida no inc. I do art. 173 do CTN.

O contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1115 a 1136) arguindo que a PLR paga a administradores não empregados não tem caráter remuneratório, pois não é habitual, nem periódico e não possui caráter contraprestacional e, por isso, não integra o salário de contribuição, estando regulada pela Lei nº 6.404, de 1976. Adiciona que esse entendimento está amparado pelos acórdãos apresentados à guisa de paradigmas.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (e-fls. 1264 a 1272), reafirma a natureza remuneratória da parcela paga aos administradores não empregados e alega que o instituto da PLR estabelecido na Constituição Federal, que sobreveio à Lei nº 6.404, de 1976, deixaria claro que tanto a previsão constitucional quanto a regulamentação legal desse pagamento visam a alcançar o segurado empregado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

CONHECIMENTO

O recurso da Fazenda Nacional foi proferido na vigência do antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e cumpriu os requisitos de admissibilidade constantes dos termos daquele regimento. Portanto, conheço do recurso.

O recurso do sujeito passivo também atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele também conheço.

MÉRITO

Início a análise de mérito pelo recurso do contribuinte, por ter natureza prejudicial, passando – em seguida – à análise do recurso da Fazenda Nacional.

Análise do Recurso Especial do Sujeito Passivo

Passo, pois, a analisar o mérito da questão suscitada pelo contribuinte acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre PLR paga a administradores não empregados.

De uma forma genérica o salário-de-contribuição consiste em qualquer valor pago a empregado ou trabalhador avulso, destinado a retribuir o trabalho, conforme depreende-se da leitura do caput do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

...

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;

Para interpretação desse dispositivo em face de participações pagas a administradores, cumpre referir que não concordo com o argumento, já esposado por alguns julgados deste conselho, de que o pagamento a diretores estatutários não seria um pagamento realizado pela companhia, mas pelos acionistas, na forma de uma suposta *repartição dos lucros*, por reduzir seus dividendos, concluindo assim que a verba sequer seria caracterizada como salário-de-contribuição. Entendo que este seja um raciocínio meramente financeiro e que não espelha as verdadeiras relações jurídicas que ensejam o pagamento dessa verba.

Ora, qualquer valor pago a terceiros reduz o lucro da companhia e, conseqüentemente, os dividendos devidos aos acionistas. Por outro lado, inferir que os acionistas estariam realizando esse pagamento diretamente seria desconsiderar a existência da personalidade jurídica da companhia e o fato de que os diretores efetivamente prestam à companhia o serviço de sua representação perante terceiros.

Para comprovação da diferença entre a natureza jurídica da participação paga aos administradores e a dos dividendos basta cotejar os dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, que tratam e classificam esses dois institutos:

(a) A participação dos administradores no resultado está prevista no art. 187 da Lei das S/A e reduz o lucro da companhia.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas ...

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

(b) os dividendos estão previstos no art. 201 como uma destinação do lucro líquido do próprio exercício ou do lucro líquido de exercícios anteriores, se mantidos em reservas.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

Portanto, concluímos que a participação dos administradores no resultado é valor pago pela companhia pelo trabalho do administrador e, assim, por sua natureza, se subsume ao conceito geral de salário-de-contribuição.

Considerando que as participações pagas a administradores subsumem-se ao conceito geral de salário-de-contribuição, resta necessária a análise de suas características, para verificação de sua eventual classificação entre as exceções ao conceito de salário-de-contribuição, previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Para isso, partimos do dispositivo antes citado:

Art. 28. entende-se por salário-de-contribuição ...

§ 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;

Pois bem, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente não integra o salário de contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

De plano, podemos afastar a Lei nº 6.404, de 1976, como lei específica prevendo esse pagamento, porque ela trata da organização da companhia e sua relação em geral com terceiros e, portanto, não se destinou a regular a exceção de que trata a alínea "j" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991. Aliás, nesse sentido, o próprio STF já decidiu, no RE 39284/RJ.

Assim, resta perquirir se essa participação estaria albergada pela Lei nº 10.101, de 2000, esta sim específica, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Entendo que a resposta para essa questão esteja na redação do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que define a participação nos lucros ou resultados como sendo aquela objeto de negociação entre a empresa e seus **empregados**. Ora, administradores não são empregados.

Com base nas premissas acima, concluímos que a participação de diretores não empregados no lucro das companhias não se enquadra nas hipóteses previstas em lei específica.

Análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional pede que a regra decadencial seja aplicada com base no art. 173, I, do CTN, por não ter havido recolhimento antecipado de contribuição previdenciária relativa à rubrica correspondente à verba paga a administradores não empregados, a título de participação nos lucros e resultados. Entendo que o apelo não prosperar, porquanto contraria o disposto na Súmula Carf nº 99, que estabelece:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

A título de esclarecimento, cabe referir que constam dos autos recolhimentos do tributo para os períodos de 01 a 09/2006 (e-fls. 241 a 249), o que atrai a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, justamente como decidido no acórdão recorrido.

Em contraposição ao entendimento da súmula, a Fazenda Nacional, em seu recurso, defende justamente a tese do recolhimento por rubrica, nos seguintes termos “Ao deixar de considerar o pagamento por rubrica, o aresto negou vigência ao art. 173, I, do CTN, bem como aplicou indevidamente o art. 150, § 4.º, do CTN, situação que implica manifesta violação dos aludidos preceitos legais”.

Portanto, pela aplicação da Súmula CARF nº 99, deve ser aplicada ao caso a regra decadencial disposta no § 4º do art. 150 do CTN, conforme determinado pela decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de: (i) conhecer do recurso da Fazenda Nacional, para negar-lhe provimento e (ii) conhecer do recurso do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Processo nº 16327.721278/2011-32
Acórdão n.º **9202-004.305**

CSRF-T2
Fl. 8

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes.

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. NÃO-EMPREGADOS.

Para esposar as considerações jurídicas que julgo corretas e pertinentes ao caso, me utilizo das argumentações proferidas pelo professor Fábio Zambitte Ibrahim¹ em palestras de âmbito nacional recentemente publicadas em artigos jurídicos e Livros de sua autoria.

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 expresse 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

¹ Professor de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ Professor e Coordenador de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ) Professor de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC/RJ **Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) Mestre em Direito Previdenciário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) Ex-Auditor Fiscal de Receita Federal do Brasil (1998/2012) Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos da Previdência Social (2005/2012) Professor e Coordenador de Contribuições Especiais da Especialização em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito Rio) Diretor de Relações Institucionais da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT)**

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, dos administradores estatutários 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, recebida pelo Administrador Estatutário.

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).

Ainda, rejeitando colocações feitas pelo colegiado, importante ressaltar que a PLR não se confunde com o pró-labore do administrador estatutário, esta sim de caráter contraprestacional, habitual e periódica e tem por objetivo remunerar a prestação de serviços de gestão da companhia.

Nesse sentido bem explica ALBERTO XAVIER² “o pro labore deve guardar estrita equivalência jurídico-econômica entre o serviço prestado e sua contraprestação.”

Observe-se que, tanto o pro labore quanto a PLR estão previstos na Lei 6.404/76, contudo estes institutos não se confundem, enquanto o pro labore está previsto no art. 152 da referida Lei, a PLR está prevista no parágrafo 1º deste mesmo artigo 152, como norma exceptiva daquela.

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 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)*

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.

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

Nesse sentido, 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.

Tal regramento se enquadra, perfeitamente, no conceito de “lei específica” apta a regular o pagamento de PLR a administradores, 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 consequente 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, dou provimento ao recurso do contribuinte para fins de reformar o acórdão recorrido, devendo ser cancelados os autos de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR aos diretores estatutários, por total falta de previsão legal.

É como voto.

Processo nº 16327.721278/2011-32
Acórdão n.º **9202-004.305**

CSRF-T2
Fl. 15

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

CÓPIA