



<b>Processo nº</b>	17546.000496/2007-31
<b>Recurso nº</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.470 – CSRF / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	29 de janeiro de 2019
<b>Recorrente</b>	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO À SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO NO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91. INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 10.101/2000 E DA LEI Nº 6.404/76. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros ou resultados sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias por não haver norma específica que, disciplinando o art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição para contribuintes individuais previsto no art. 28, §9º, "j" da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS SÓCIOS. RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88**

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

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), Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento e, vencidas, negaram provimento quanto à responsabilidade pessoal dos co-responsáveis. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## **Relatório**

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivado pelos Contribuintes face ao acórdão 2401-02.248, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de lavratura da NFLD realizada em 15/01/2006. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/2001 a 12/2004, decorrente de valores creditados aos administradores a título de participação nos lucros, sem a incidência da contribuição previdenciária, resultando em crédito tributário com incidência da taxa SELIC e imputação de multa.

Não conformada com a notificação, a recorrente apresentou defesa, às fls. 197/224, argumentando basicamente que a autoridade fiscal deixou de demonstrar, de forma minimamente clara, as razões que efetivamente o levaram a conclusão que ensejaram o presente auto, em face de descaracterização dos pagamentos como participação nos lucros. Argumentou, ainda, que a participação nos lucros nos termos de lei não é salário de contribuição.

Em informação fiscal à fls. 294 a 310, a autoridade fiscal descreveu que restou constatado que a pessoa jurídica que detém o controle administrativo de um grupo econômico, nos termos do art. 748 da IN 03/2005, resulta em responsabilidade solidária entre seus

componentes, relativamente as contribuições previdenciárias. Dessa forma, foram assim científicos dos termos das NFLD e AI lavrados as seguintes pessoas jurídicas: - BSA BEBIDAS LTDA; ANEP - ANTÁRTICA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; - ITB ICE TEA DO BRASIL LTDA; - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV; - MORENA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA; - AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA; - AGREGA INTELIGENCIA EM COMPRAS LTDA; - FAZENDA DO POÇO AGRÍCOLA E RESFLORESTAMENTO; - EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A; - CERVEJARIAS REUNIDAS SKOLCARACU S/A; - INDUSTRIAS DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A; - TRANSPORTADORA LIZAR LTDA; - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DE MANAUS LTDA; - FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA; - CRBS S/A; e - CERVEJARIA MIRANDA CORREIA S/A.

Às fls. 349/1216 foram colacionadas aos autos as defesas apresentadas por todas as empresas pertencentes ao grupo econômico. Dentre outras alegações, as empresas alegaram em sua defesa que não se enquadram na condição de pessoa jurídica de controladora ou administradora e a AMBEV nem exercia direção financeira e/ou administrativa. Ressaltou que não restou demonstrado a existência de atividade relacionada à direção controle e administração exercida pela AMBEV.

Face o questionamento, a autoridade procedeu a caracterização do grupo econômico, 1247 a 1251.

DRJ emitiu Decisão-Notificação confirmando a procedência do lançamento, às fls. 1568/1589.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 1620/1637.

Após retornar os autos com o cumprimento de diligência, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 4698/4721, **NEGOU PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, restando assim ementado o acórdão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO PAGAMENTO A ADMINISTRADORES CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente.

O pagamento a administradores, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias.

A não apresentação de documentos durante o procedimento fiscal, acaba por inverter o ônus da prova, passando ao recorrente a obrigação de provar que a constituição do crédito encontra-se equivocado, ou que não ocorreram os pagamentos lançados a conta de despesa.

A alegação de que valores lançados contabilmente à conta despesas na verdade não se concretizaram, só pode ser aceita, quando o recorrente demonstra a realização das reversões.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. EXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei 8212/91, nos termos do art. 30, IX.

O fato da empresa ter condições financeiras de arcar com os débitos, não exclui as empresas do grupo econômico da condição de responsáveis solidárias.

Recurso Voluntário Negado

Às fls. 4900/4903, a Contribuinte Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV apresentou **Embargos de Declaração**, arguindo contradição no acórdão embargado; porém, restaram os mesmos rejeitados às fls. 4916/4922.

Às fls. 4949/4961, o Contribuinte Ambev S/A interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos para análise, em relação a dois temas: a) não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR a diretor não empregado, enquanto o acórdão guerreado decidiu pela manutenção de parte dos lançamentos perpetrados por meio do AI lavrado ao entender que apenas os valores pagos aos diretores empregados não estavam submetidos à contribuição previdenciária, o paradigma estabeleceu que independe se o pagamento do PLR é feito ao diretor empregado ou não empregado/estatutário, sendo afastada a contribuição previdenciária em ambos os casos; b) indicação dos representantes legais da empresa na relação de co-responsáveis – CORESP, tendo o acórdão guerreado decidido pela manutenção dos sócios como corresponsáveis no lançamento fiscal, por entender que se trata apenas de uma lista dos representantes legais da autuada, sem apreciar a questão com as consequências negativas decorrentes deste entendimento. Pondera que o paradigma entendeu pela exclusão dos representantes legais da empresa da lista de corresponsáveis por flagrante prejuízo as pessoas arroladas, tendo em vista que poderão ser incluídos no polo passivo de uma futura inscrição em dívida ativa sem que tenham sido apurados infração tributária, nos termos do art. 135 do CTN.

Às fls. 5007/5031, o Contribuinte Londrina Bebidas Ltda também interpôs **Recurso Especial** e igualmente alegando divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma trazido para análise, em relação às seguintes matérias: a) ilegitimidade passiva face ausência de conceito de grupo econômico e consequente inaplicabilidade do instituto da responsabilidade solidária. O Contribuinte contestou o auto de infração sobre a ausência de conceito de Grupo Econômico no âmbito do Direito Tributário, alegando que o conceito de grupo econômico para fins tributários não pode ser o mesmo utilizado para fins trabalhistas; e protesta, a título de argumentação que somente poderia ser efetuada a imposição de responsabilidade solidária para fins tributários, no caso de configuração de grupo econômico, diante de dois pressupostos: inexistência inequívoca de vínculo das demais empresas com o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, inciso I, do CTN) ou comprovação da presença de fato danoso irregular decorrente do controle societário exercido pelos sócios/acionistas da pessoa

jurídica contribuinte (arts. 134, 135 e 137, do CTN). b) **não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR a diretor não empregado.** Explica que o acórdão guerreado decidiu pela manutenção de parte dos lançamentos perpetrados por meio do AI lavrado ao entender que apenas os valores pagos aos diretores empregados não estão submetidos à contribuição previdenciária. Afirma que o paradigma estabeleceu que independe se o pagamento do PLR é feito ao diretor empregado ou não empregado/estatutário, sendo afastada a contribuição previdenciária em ambos os casos. Considera que as decisões em comento divergem acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR a diretor não empregado.

Às fls. 5107/5111, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade de ambos os Recursos Especiais interpostos pelos Contribuintes, **DANDO SEGUIMENTO** às divergências arguidas, porém, **omitindo-se em relação à primeira divergência arguida pela empresa Londrina Bebidas Ltda.**

Às fls. 5113/5127, a Fazenda Nacional apresentou **Contrarrazões**, esclarecendo, inicialmente, que a autuação se deu sobre remunerações creditadas a diretores não empregados de uma sociedade empresária e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista. Na sequencia, arguiu, em síntese, que as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei nº 6.404/76 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego. Firmada a premissa de que os diretores de Sociedades Anônimas possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, é absurda a pretensão do recorrente de enquadrar a participação estatutária paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF e Lei n.º 10.101/2000. Como se retira da leitura tanto do art. 7º, XI, da CF/88, como do art. 3º da Lei nº 10.1001/2000, escopo da instituição da participação nos lucros e resultados é retirar de tal parcela a natureza salarial, para que não haja quaisquer reflexos em outras verbas trabalhistas, como, por exemplo, férias e aviso prévio, bem como para que não seja considerada salário-de-contribuição para fins previdenciários. Sabe-se, por outro lado, que as remunerações dos diretores que não possuem vínculo empregatício não são base de cálculo das denominadas verbas trabalhistas e previdenciárias. Ora, diante da finalidade da lei, não faz sentido atribuir aos valores recebidos pelos diretores a natureza jurídica de PLR, pois, para esses diretores, os efeitos instituídos pela legislação (desvinculação dessas quantias da base de cálculo das verbas trabalhistas e previdenciárias) não ocorriam, por absoluta falta de objeto. E mais, o próprio instituto da PLR encontra-se no título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, no capítulo “Dos Direitos Sociais”, precisamente no art. 7º, IX, do diploma legal máximo. Observa-se que essas normas visam conferir proteção ao trabalhador subordinado, àquele que ostenta algum vínculo de emprego. Ora, em tal situação não se enquadra a figura do diretor não empregado, que, portanto, não faz jus a PLR. Diante de tal contexto, tem-se que os valores pagos não podem ter sua natureza de verba remuneratória afastada, devendo haver a incidência da contribuição previdenciária.

Às fls. 5241/5147, este Colendo Conselho Superior de Recursos, ao identificar a omissão do Exame de Admissibilidade quanto a uma das divergências arguidas pelo Contribuinte Londrina Bebidas Ltda, interpretou ser competência exclusiva do Presidente da Câmara, determinando a **conversão do julgamento em diligência** com a devolução dos autos à Câmara competente para realização da complementação do juízo de admissibilidade.

Às fls. 5156/5160, a 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade complementar, **NEGANDO SEGUIMENTO** em relação à matéria tratada - **ilegitimidade passiva face ausência de conceito de grupo econômico e consequente inaplicabilidade do instituto da responsabilidade solidária – (ACT 67.626.9999 – CS – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – Grupo econômico - Outros)**, por não atender aos pressupostos de admissibilidade, posto absoluta falta de indicação de acórdão paradigmático proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF, que pudesse comprovar o dissídio jurisprudencial.

Cientificado o Contribuinte AMBEV S.A., como sucessora da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV e Londrina Bebidas Ltda, conforme fl. 5172, os autos retornaram conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora.

Os Recursos Especiais interpostos pelos Contribuintes são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Trata-se de lavratura da NFLD realizada em 15/01/2006. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/2001 a 12/2004, decorrente de valores creditados aos administradores a título de participação nos lucros, sem a incidência da contribuição previdenciária, resultando em crédito tributário com incidência da taxa SELIC e imputação de multa.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelos Contribuintes trouxe para análise as seguintes divergências: não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR a diretor não empregado, e indicação dos representantes legais da empresa na relação de co-responsáveis – CORESP.

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

Para esposar as considerações jurídicas que julgo corretas e pertinentes ao caso, me utilize das argumentações proferidas pelo professor Fábio Zambitte Ibrahim<sup>1</sup> em palestras de âmbito nacional recentemente publicadas em artigos jurídicos e Livros de sua autoria.

---

<sup>1</sup> 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 10<sup>a</sup> Junta de Recursos da Previdência Social (2005/2012) Professor e Coordenador de Contribuições

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

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir 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 Custo da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custo, 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, 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 ligação imediata 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 XAVIER<sup>2</sup> “o pro labore deve guardar estrita equivalência jurídico-econômica entre o serviço prestado e sua contraprestação.”

---

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. Administradores de Sociedades. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p.37-38.

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.

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.

Vencida quanto a primeira matéria, passo a segunda:

II - indicação dos representantes legais da empresa na relação de co-responsáveis – CORESP.

Aduz o Contribuinte que a anotação dos sócios na lista de co-responsáveis legais é arbitrária, uma vez que não houve prova por parte da fiscalização de que estes representantes tenham agido com culpa ou dolo.

Desse modo, a assertiva efetuada no sentido de que somente na fase judicial se analisará a responsabilidade dos diretores pelo débito exigido se figura como um verdadeiro absurdo em flagrante violação aos mais comezinhos princípios de direito existentes no ordenamento vigente.

Outrossim, cabe à autoridade fiscal comprovar acerca da existência de conduta fraudulenta na administração, nos moldes dos disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Para a imputação da responsabilidade solidária, figura como condição *sine qua non* a comprovação do descumprimento da legislação comercial, ou da presença dos demais requisitos previstos no Código Civil ou no Código Tributário Nacional, sendo ônus do Fisco a demonstração do conjunto probatório para a responsabilização dos sócios/acionistas, administradores e representantes legais.

Não se pode olvidar que a responsabilidade imposta pelos artigos 134, 135 e 137, do Código Tributário Nacional, mostra-se subjetiva e não objetiva, devendo ser comprovada a existência de culpa ou dolo.

Tal entendimento encontra-se consolidado no âmbito desta Egrégia Corte Administrativa, consoante precedente abaixo colacionado:

(...)

O acórdão recorrido tratou do tema da seguinte forma:

### EXCLUSÃO DOS CORRESPONSÁVEIS

Por fim, quanto a exclusão dos corresponsáveis, deve-se esclarecer ao recorrente que se trata do julgamento de AI pelo descumprimento de obrigações PRINCIPAL, em sendo assim a autuada é a empresa, que é o sujeito passivo da obrigação tributária e não seus sócios. Esses, por serem os representantes legais do sujeito passivo, constam da relação de Corresponsáveis — CORESP, consoante determinação contida no art. 660, da IN 03/2005, vigente à época da lavratura do Auto, qual seja:

Art.. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

X - Relação de Co-Responsáveis (CORESP), que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

Entendo que a fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não fosse, estaríamos falando de uma empresa - pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir, e até onde conheço as decisões de administrar e gerir os empreendimentos partem de seus sócios e diretores. Dessa forma, entendo desnecessária a apreciação do questionamento.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Assim, a fiscalização seguiu o trâmite correto, sendo que as alegações da recorrente em sua totalidade foram incapazes de desconstituir o lançamento.

*Nesse sentido segue a Súmula CARF nº 88*

*A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

Neste ponto, portanto, não merece reforma o acórdão recorrido.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial das Contribuintes para no mérito dar-lhes parcial provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira relatora Ana Paula Fernandes, para divergir do seu entendimento, embora sempre muito bem fundamentado, com relação ao mérito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor de participação dos administradores.

### Do mérito

Embora a matéria objeto do Recurso e da divergência restrinja-se a impossibilidade de excluir do salário de contribuição a participação dos administradores, entendo necessário trazer a fundamentação do meu posicionamento já defendida no acórdão recorrido, porém reforçando as razões de discordar do posicionamento da ilustre relatora, para que se possa deixar claro as razões pelas quais discordo da relatora e da interpretação adotado no acórdão recorrido.

#### Participação aos Administradores (PLR à contribuintes individuais).

Quanto aos levantamentos de Participação dos Administradores em relação aos valores pagos à segurados contribuintes individuais, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então, baseado na peça recursal e fundamentos do acórdão recorrido, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, o auditor descreveu as regras para que o pagamento de PLR constitua pagamento em desacordo com a exclusão previsto na lei, o que determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR .

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores estatutários, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais de exclusão do conceito de salário de contribuição. Vejamos de forma objetiva a imputação fiscal acerca do fato gerador:

7. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

7.1. As remunerações creditadas aos segurados-:' diretores não empregados, à título de Distribuição de Lucros cujos valores foram contabilizados a débito da conta n. 34500002 - PARTICIPACAO DOS ADMINISTRADORES, nos exercícios de 2001 a 2004, e cujos saldos de cada exercício foram incluídos no levantamento 020 - Participação Administradores do anexo RL - Relatório de Lançamentos e referem-se ao estabelecimento com CNPJ 60.522.00010001-83, local de trabalho da diretoria e Conselho.

(...)

12. Uma vez não esclarecida por parte da empresa a destinação dos valores a debito da conta de despesa - 34500002 - PARTICIPACAO DOS ADMINISTRADORES; entendeu esta fiscalização como sendo remuneração paga a administradores não empregados, portanto sujeito à tributação.

Dado os fundamentos descritos, quanto aos pagamentos aos diretores não empregados, assim como já me manifestei no acórdão recorrido, entendo que não demonstrou o recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os pagamentos estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.

Quanto ao enquadramento dos diretores não empregados, extrai-se do art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, que são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima.

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:  
(...)

V - **como contribuinte individual:** (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

f) **o diretor não empregado** e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

Em mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:  
(...)

V - **como contribuinte individual:** (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Da leitura dos referidos dispositivos constata-se que a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela teoria organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recurrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Dentro dessa linha de raciocínio os membros da Diretoria e do Conselho de Administração detém poderes decorrentes da lei e do estatuto, viabilizando a condução das atividades diárias da companhia e, por consequência distanciando-se da subordinação pessoal da relação empregatícia<sup>3</sup>.

Verifica-se que a legislação previdenciária aplicável à espécie determina, assim como para os demais segurados, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total percebida, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

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;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, as hipóteses de não incidência das contribuições previdenciárias. Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se nas exclusões descritas na legislação aplicável.

Não se discute aqui a impossibilidade de utilização das exclusões previstas no art. 28, §9º para os contribuintes individuais, mas a inaplicabilidade da alínea “j” do dispositivo em relação ao pagamento de participação nos lucros ou resultados, pela ausência de respaldo legal específica aos contribuintes individuais, já que a lei 10.101/2000 apenas reporta-se aos empregados.

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

Art. 28 (...)

---

<sup>3</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 19.

§ 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;

Em relação aos empregados, a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renomerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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: (grifo nosso)

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.

(...)

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 ou previdenciário (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Da análise da referida medida, temos por inaplicável a desvinculação do salário prevista no texto constitucional para os segurados empregados até a edição da referida MP.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

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.

Merce transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão estáposta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vénia da bela sustentação do eminentíssimo advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 1º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à

título de “participações estatutárias” (diretores não empregados). Aqui, destaco meu posicionamento, no sentido que independente de estar previsto em parte dos acordos coletivos, não existiria previsão legal para exclusão da verba de PLR para os contribuintes individuais..

Conforme já destacado no acórdão recorrido, não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n.º 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Embora não usado como subsídio para requerer o provimento ao recurso, vale de pronto afastar também, os argumentos que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º da CF, para que identifiquemos que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido empregado pelo legislador, considerando que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito esse raciocínio, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Nessa toada, ressalto que o texto constitucional não abarca de forma alguma a exclusão de incidência de contribuições sobre o PLR de não empregados.

Assim, não acato o argumento do recorrente de que o termo trabalhador descrito também na lei, é capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável a interpretação dada pelo recorrente, razão pela qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se, então, que se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994, 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 também se refere a outras leis, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total

da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou esse entendimento por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil - CPC), nos seguintes termos:

“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.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF<sup>4</sup>, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, 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 do CARF.

O STJ comunga do mesmo entendimento: “(...) 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).

Assim, conclui-se que a Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é **destinada apenas aos empregados**.

Por fim, não fosse apenas a indicação da decisão do STF que esclareceu que a regulamentação do dispositivo constitucional apenas deu-se com a Lei 10.101/2000 suficientes para afastar a pretensão do recorrente, vale mencionar que nem mesmo poderíamos analisar se o pagamento em questão estaria de acordo com o descrito na lei 6.404/76, posto que na referida lei a participação dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a referida lei 6404/76, tenha excluído dos valores do conceito de salário de contribuição e por consequência respaldar os argumentos do recorrente.

<sup>4</sup> Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Em relação à distribuição dos lucros para Administradores e Diretores, não empregados, afirmou a Recorrente que tais pagamentos não deveriam ser tributados, vez que foram efetuados em observância ao artigo 152 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas LSA).

Lei 6.404/1976:

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. (g.n.)

§ 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.

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que permaneceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

Note-se, que em relação a esse ponto não foi trazido, em momento algum, qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas. Os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190).

Ainda em relação a este ponto, entendo relevante dizer que, ainda que fosse aplicável a lei 6.404, não vislumbro na referida lei a exclusão do conceito que amparasse a argumentação do recorrente, posto que a referência da lei em autorizar a participação dos administradores nos lucros não descreveu em momento algum que referidos valores estariam excluídos do conceito de salário de contribuição para efeitos previdenciários.

Ao contrário do entendimento trazido pela relatora, os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato de prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo desempenho profissional, ou seja uma espécie de retribuição paga ou creditada ao segurado contribuinte individual.

Por fim, para esclarecer qualquer dúvida acerca do enquadramento no conceito de salário de contribuição, destaco os termos do Decreto 3.048/90, Regulamento da Previdência Social, que bem descreve que todas as retribuições devidas aos segurados contribuintes individuais constituem salário de contribuição.

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I-vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

II-vinte por cento **sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;**

Note-se que em relação ao contribuinte individual o legislador determinou a contribuição por parte da empresa não apenas em relação a remuneração, como em relação as retribuições pagas. Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso nessa parte.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento das Participações aos Administradores, descrito pelo recorrente como PLR dos administradores, do conceito de salário de contribuição, seja pela art. 7º da CF/88, seja pela lei 10.101/2000, nem tampouco com respaldo nas lei 6.404, na qualidade de segurados contribuintes individuais. Assim, NEGOU PROVIMENTO a Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.