



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.007015/2008-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.106 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de julho de 2023  
**Recorrente** ESPIRITO SANTO INVESTIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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.

Realizando-se a contagem da decadência na forma do disposto no art. 150, §4º, do CTN, verifica-se que incorreu a decadência do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS (ESTATUTÁRIOS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, não estando albergada pela norma isentiva regulamentada pela Lei nº 10.101/00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (relator) e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 19515.007015/2008-92, em face do acórdão n.º 1645.654 (fls. 281/299), julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), em sessão realizada em 11 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“1. Trata-se de processo administrativo resultante de procedimento desenvolvido na empresa acima identificada para verificar a respectiva regularidade fiscal e cumprimento das obrigações principais e acessórias, tendo sido apurados débitos consoante a seguir articulado.

1.1. O presente Auto de Infração lavrado em face do sujeito passivo acima identificado, **DEBCAD n.º 37.181.3026**, refere-se às contribuições sociais previstas no art. 22, incisos I e II da Lei 8.212/91 (parte empresa e GILRAT), devidas pela empresa e destinadas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração de **diretor não empregado** paga em 10/2003 sob o título de Participação nos Lucros ou Resultados e considerada como honorários pela fiscalização.

1.2. O débito deste Auto de Infração, no montante de R\$ R\$ 37.661,08 (trinta e sete mil, seiscentos e sessenta e um reais e oito centavos), foi consolidado em 28/10/2008 e a ciência ao Sujeito Passivo ocorreu em 31/10/2008.

2. O Relatório Fiscal deste Auto de Infração DEBCAD n.º 37.181.3026 (fls. 15/21) informa que os valores do levantamento dizem respeito ao pagamento de contribuinte individual diretor não empregado – realizado sob o título de participação nos lucros e resultados, considerado como honorários, esclarecendo que a lei 10.101/00 que trata da participação nos lucros e resultados somente concede a distribuição sem recolhimento previdenciários aos empregados, sendo que a Lei n.º 6.404/76 prevê a participação dos administradores (diretor eleito) somente nos lucros.

2.1. Assim, o pagamento identificado ao diretor eleito, não empregado (Rui Elias de Costa Borges de Sousa que assumiu o cargo de diretor eleito a partir de 01/09/03), sob o título de participação nos lucros e resultados foi considerado com a natureza de honorários e, portanto, base cálculo da contribuição previdenciária.

2.2. Registrado no Relatório Fiscal que as parcelas remuneratórias que serviram de base aos levantamentos foram apuradas na contabilidade, livros razão e diário e, ainda, na folha de pagamento de outubro de 2003 (Conta Contábil Diretoria/Honorários 8.1.7.18.30.0000011).

Por não terem sido declaradas em GFIP, este fato, em tese pela omissão de fatos geradores de contribuições sociais configura o delito de sonegação de contribuição

previdenciária (art. 337-A, I do Código Penal), o que motivou e ensejou a Representação Fiscal para Fins Penais.

2.3. Ainda, o Relatório Fiscal menciona os valores apurados, os documentos examinados; os representantes legais do período e, também, a remissão aos demais anexos contendo a discriminação da base de cálculo (relatório de lançamentos); os valores apurados (discriminativo analítico do débito); a fundamentação legal do débito, os co-responsáveis, assim como a relação de todos os relatórios e anexos integrantes da Autuação e a especificação de todos os autos lavrados na ação fiscal.

2.4. O Termo de encerramento do procedimento fiscal foi juntado às fls. 29/30.

3. Este Auto de Infração, assim como o de n.º 19515.007013/2008-01 (DEBCAD n.º 37.181.3000) foram apensados ao processo administrativo n.º 19515.007014/2008-48 por terem sido lavrados em face do mesmo sujeito passivo e por terem sido formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

3.1. Anota-se que outros Autos de Infração foram lavrados no mesmo procedimento fiscal em processos apartados, a saber: DEBCAD n.º 37.181.299-2; DEBCAD n.º 37.181.3034; DEBCAD n.º 37.181.3042 e DEBCAD n.º 37.181.3050, sendo que o primeiro foi julgado em 15/04/2009 (tratava de diferenças de contribuições devidas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração de empregados, com o resultado de lançamento improcedente pelo reconhecimento de decadência,) e os demais arquivados por pagamento dentro do prazo para apresentação de impugnação, em 03/12/2008, conforme consulta ao sistema informatizado da RFB.

4. A Autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 70) razões às fls. 35/61 e documentos às fls. 62/167 argumentando, em síntese:

4.1. Inicialmente alega decadência do direito do Fisco à constituição e cobrança do crédito tributário em questão, uma vez transcorridos mais de cinco anos, contados da data dos fatos geradores. Articula como extinto o crédito, nos termos dos artigos 156, V c/c 150, § 4º, ambos do CTN. Trata da natureza tributária das contribuições e da Súmula n.º 08 do STF. Transcreve legislação e jurisprudência.

4.2. Alega que de acordo com o disposto no 7º, XI da Constituição Federal de 1988, a participação nos lucros das empresas, pelos trabalhadores, não se confunde com a remuneração pelo trabalho e, portanto, não é base tributável para a incidência das contribuições previdenciárias.

4.3. Ressalta que a distribuição dos lucros e resultados deve ser efetiva de acordo com a lei específica e que, no caso dos dirigentes e administradores, a lei específica a ser observada é a lei n.º 6.404/76 (transcreve o art. 190) e, como o pagamento do PLR foi realizado de acordo com a referida lei, entende como em consonância do quanto previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, de forma a não cogitar na incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

4.4. Alega que a lei não faz distinção entre o pagamento de lucros ou resultados e reitera que a legislação de regência é a de n.º 6.404/76, observada pela empresa e, por decorrência, a verba não compõe o salário de contribuição definido no art. 28 da Lei 8.212/91. Acrescenta que o art. 111 do CTN determina que as isenções devem ser interpretadas literalmente, sem distorções, inclusive sem restrição de conteúdo. Aduz jurisprudência.

4.5. Discorre sobre a distribuição da parcela de riqueza obtida pela empresa com o esforço dos trabalhadores que contribuíram para sua obtenção, acrescenta doutrina e jurisprudência.

4.6. Alega que nem a norma constitucional nem o dispositivo da lei 8.212/91 estabelecem que a participação nos lucros ou resultados seja apenas para os empregados; afirma que referida norma deve beneficiar todo e qualquer trabalhador que guarde relação direta com o lucro obtido.

4.7. Em conclusão, pelas razões articuladas e acima sumariadas, afirma que o pagamento de quanto a título de distribuição de lucros efetuado a diretor estatutário, nas condições do presente caso, é isento de contribuição previdenciária.

4.8. Afinal, requer seja julgada totalmente procedente sua impugnação, para que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco à constituição e cobrança dos valores exigidos, com a decorrente extinção do crédito tributário, consoante art. 156, V e 150, § 4º, do CTN. Sucessivamente, requer o reconhecimento de que os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição do mês de outubro de 2003 e, assim, pleiteia o cancelamento do auto de infração.

4.9. Em acompanhamento às razões, foram juntadas as cópias dos seguintes documentos: procuração, atas de assembleias, estatuto social, ata de reunião do conselho de administração, Auto de Infração, anexos e relatório Fiscal, GPS e GFIP da Autuada relativas ao ano de 2003.

5. Atestada a tempestividade da impugnação (fls. 61 e 170), o processo foi encaminhado a esta DRJ que após análise determinou a Diligência de nº 207/2009, acostada às fls. 171/172, visando:

5.1. Esclarecimento sobre a natureza e motivo de valor recolhido pela Impugnante e apropriado no presente processo no valor de R\$ 485,53.

5.2. Em atendimento, realizada diligência (fls. 173/214) sendo que no decorrente Relatório Fiscal (fls. 178/180) foi esclarecido que, durante o procedimento fiscal foram apurados todos os fatos geradores e considerados, na íntegra, os recolhimentos. Esclarecido que o saldo existente encontrado decorre do erro no enquadramento do código FPAS e conseqüentemente, nas alíquotas aplicáveis das contribuições da cota patronal e dos Terceiros, quando dos recolhimentos da empresa. Ainda, foram especificados os valores lançados e o saldo existente utilizado, obedecendo à ordem de prioridade de contribuições, justificativa da apropriação dos valores pagos a maior e redução dos valores devidos, também demonstrados.

5.3. Em conclusão, afirmado pela Autoridade Fiscal que o Contribuinte recolheu valores declarados na GFIP com um excesso de R\$ 485,53. Portanto tal valor não se trata de recolhimento parcial relacionado ao fato gerador objeto do lançamento.

5.4. A Interessada foi cientificada do resultado e do prazo para manifestação, obteve vista do processo (fls.180) e apresentou manifestação juntada às fls. 195/197 na qual, após relatar os fatos ocorridos e o registro do desenrolar processual, expõe nos seguintes termos:

5.4.1. Concorda com a conclusão da Fiscalização de que o valor de R\$ 485,53 é resultado de pagamento em excesso realizado pela informação incorreta do código FPAS 736, ao invés do correto 515, provocando a aplicação de alíquotas maiores no cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

5.4.2. Reitera, afinal, seus requerimentos formulados na impugnação.

6. Nestas condições, o processo retornou à DRJ, fls. 202.

6.1. Uma vez apreciado o resultado da diligência e a respectiva manifestação da Interessada, foi constatada a necessidade de nova diligência, consubstanciada no

Despacho nº 13 desta 13ª Turma, conforme fls. 203/205, nos seguintes termos, em suma:

6.1.1. Ponderado que na mesma ação fiscal que deu origem ao lançamento em questão também foram lavrados outros Autos de Infração, sendo certo que na mesma oportunidade foram encaminhados em diligência este Auto de Infração e os de nºs DEBCAD 37.181.3018 e 37.181.3000, nos quais a Autuada em suas impugnações alegou, entre outros argumentos, integrar grupo econômico o qual inclui o Banco BES Investimentos do Brasil S/A Banco de Investimentos, ensejando os questionamentos articulados nos Despachos nºs 204/2009 e 205/2009, sendo que a referida situação foi confirmada no procedimento fiscal da primeira diligência.

6.1.2. A Autuada apresentou manifestação naquelas autuações concordando com a conclusão da Fiscalização de que Requerente pertence a um Grupo Econômico. Em que pese a alegação e concordância da Autuada (nos autos com DEBCAD nºs 37.181.3018 e 37.181.3000), a Autoridade Fiscal não informou a fundamentação para sua convicção de que se trata de grupo econômico nem juntou documentos comprobatórios, não possibilitando o conhecimento da composição do grupo, inclusive se formado apenas pelas duas empresas mencionadas.

6.1.3. Pelo exposto, entendeu-se necessário o retorno deste Auto de Infração (e dos autos com DEBCAD nºs 37.181.3018 e 37.181.3000) à Fiscalização para que fosse informada a fundamentação de sua convicção quanto à configuração de grupo econômico, juntando os documentos comprobatórios pertinentes; indicadas e cientificadas as empresas do grupo, tendo em vista o art. 749 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005; observado que a Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009 (que revogou a IN MPS/SRP nº 03/2005) determina no mesmo sentido e teor dos arts. 142 (também transcrito), 148 e 149 do CTN.

6.2. A segunda diligência foi realizada, fls. 208/235 e as duas únicas empresas componentes do grupo econômico foram cientificadas (“AR” às fls. 234/235) e apresentaram manifestação (fls. 237/249, da Autuada e fls. 251/260, do Banco).

6.2.1. Juntados os seguintes elementos (fls. 212/231): petição da autuada fornecendo documentos relativos à constituição do grupo, esquema da estrutura societária; atas e estatutos do Banco BES Investimento do Brasil SA.

6.3. Do Relatório Fiscal da segunda diligência, fls. 232/234, consta:

6.3.1. Inicialmente a Autoridade Fiscal reproduziu a legislação pertinente à conceituação e caracterização de grupo econômico para, em seguida, identificar que, no presente caso, o presidente é o mesmo para as duas empresas e foram apresentados pela Autuada os documentos comprobatórios do vínculo (estrutura societária e atas, cópias juntadas ao processo), tendo sido concluído que a empresa Espírito Santo Investimentos SA é controladora do Banco BES Investimento do Brasil SA.

6.3.2. Anota-se que a Autoridade Fiscal realizou a mesma diligência para os três processos acima mencionados e fez constar, em sua conclusão, uma informação que, de fato, diz respeito apenas aos outros dois processos, a saber: “*o acordo apresentado foi firmado com empresa diversa, portanto não obedece o estipulado na lei 10.101/00: “a Participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados”*”.

6.4. A manifestação da Autuada (fls. 237/249) contém, em síntese, todo o processado e, em seguida, os mesmos argumentos e pedido de seus outros dois autos anteriormente mencionados (ou seja, argumenta quanto à aplicabilidade do acordo coletivo para seus diretores empregados – o que não é o caso dos autos, à luz da lei nº 10.101/00). Em conclusão, concorda parcialmente com o resultado da segunda diligência (quanto à

caracterização e identificação do grupo econômico), discordando quanto à conclusão de que o Acordo não atende os requisitos da Lei nº 10.101/00.

6.4.1. Em seu pedido requer o prosseguimento do feito com o julgamento da impugnação e apreciação, inclusive, do argumento quanto à extinção do débito tributário, pela decadência.

6.5. A outra integrante do grupo, BES Investimento do Brasil SA – Banco de Investimentos, representada pelo mesmo Patrono da Autuada (fls. 261/262), apresentou manifestação (fls. 251/260) nos seguintes termos:

6.5.1. Relata e resume todo o processado, a saber, a autuação, impugnação, despachos, diligências e respectivas manifestações da Autuada.

6.5.2. De pronto alega impossibilidade de responsabilização, no caso concreto, “*das sociedades integrantes*” do mesmo grupo econômico, pela obrigação tributária que tem apenas uma dessas sociedades como contribuinte.

6.5.3. Afirma que – à luz do art. 128 do CTN a simples caracterização de grupo econômico não é suficiente para ensejar a responsabilização tributária de seus componentes, pois “*a atribuição da responsabilidade tributária pressupõe a vinculação ao respectivo fato gerador da obrigação tributária*”.

6.5.4. Neste sentido discorre e articula que só poderá ser responsabilizado pelo pagamento de tributo aquele que, “*embora não realize o fato gerador, participe de sua ocorrência*”. Acrescenta que o fato do Banco pertencer ao mesmo grupo econômico da Autuada “*não revela corealização de fatos geradores*” (sic), entendendo como indevida a sua responsabilização por fato tributário que não participou.

6.5.5. Avalia que a responsabilidade tributária prevista no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, alicerçada no art. 124, II do CTN, pressupõe que a pessoa responsável esteja vinculada de alguma forma ao fato gerador, em obediência ao art. 128 do CTN. Aduz jurisprudência e conclui pretendendo a sua exclusão do pólo passivo da autuação fiscal.

6.5.6. De outra banda, alega que o crédito tributário foi fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V c/c art. 150, § 4º, ambos do CTN, uma vez que entre a data da ocorrência dos fatos geradores e a ciência do contribuinte do auto de infração ocorreu um lapso temporal superior a cinco anos. Acrescenta que as contribuições em tela são tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação e que a Súmula nº 08 do STF definiu o prazo de cinco anos previsto no CTN para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, sob pena de decadência.

6.5.7. Em seu pedido requer o prosseguimento do feito apenas com a Autuada no pólo passivo, com o julgamento da impugnação e reconhecimento da extinção do débito tributário, pela decadência.

6.6. Estando em termos, o presente processo retornou a esta Delegacia de Julgamento e Turma, em prosseguimento.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA EMPRESA.

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

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

Ementa:

#### DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INOCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF nº 08.

No caso de lançamentos de ofício referentes a obrigações principais, para os quais não há pagamento parcial, o prazo decadencial é o previsto no inciso I do art. 173 do CTN, conforme dispõe o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/08.

#### GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico, deverá a Autoridade Fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo conforme art. 124, II do CTN c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91.

#### SOLIDARIEDADE EXPRESSAMENTE PREVISTA EM LEI.

Na hipótese de haver indicação expressa em lei das pessoas que devem responder solidariamente pelo crédito tributário, não há que se tratar da demonstração de interesse comum da responsável solidária na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 304/341, reiterando, em parte, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Alega a recorrente que o lançamento estaria fulminado pela decadência.

No caso, a ciência da contribuinte do auto de infração foi em 31.10.2008 (fl. 4) e o crédito lançado corresponde ao período de 10/2003 (fl. 5).

Consta à fl. 121 dos autos o comprovante de recolhimento de contribuições sociais previdenciárias devida no período autuado (10/2003), realizado dentro do prazo de recolhimento, na data de 07.11.2003.

Salienta-se que, em relação às contribuições previdenciárias, assim dispõe a Súmula CARF n.º 99:

Súmula CARF n.º 99: 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.

Conforme se verifica, 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.

No caso, o período objeto da autuação é exclusivamente a competência 10/2003, de modo que somente estaria abrangido pela decadência o lançamento realizado após a data de 31.10.2008. Logo, tendo a contribuinte sido cientificada do auto de infração em 31.10.2008, verifica-se que o lançamento não se encontra abrangido pela decadência.

Rejeita-se a alegação de decadência.

#### **Participação nos Lucros ou Resultados paga a diretor não empregado (estatutário)**

A contribuinte pagou a diretor não empregado (estatutário) verba que denominou PLR (sem recolhimento de contribuições previdenciárias), não sendo objeto de questionamento da recorrente a situação jurídica da pessoa física (consta como diretor eleito).

Em sua defesa, alega que o pagamento do PLR ao diretor estatutário está amparado na Constituição vigente e teve suporte na Lei n.º 6.406/1976 que trata das sociedades por ações.

A DRJ de origem entendeu que somente poderia a contribuinte usufruir da isenção prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 em relação a seus empregados, entendendo como correta a caracterização das verbas pagas ao diretor não empregado como parcela integrante do salário de contribuição, comprovando-se a procedência da atuação, com o lançamento das contribuições incidentes sobre esses pagamentos.

Entendo que possui razão à recorrente.

A norma de isenção representada pela Lei n.º 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores, alcançando também os diretores estatutários.

Transcrevo, neste sentido, o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no acórdão n.º 9202-010.354, de 24.08.2022, cujos fundamentos também adoto como razões de decidir:

“Em que pesem a logicidade e os argumentos do ilustre Relator, ousou, com o devido pedido de licença, para manifestar meu entendimento quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR aos administradores não empregados.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in'* I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in'* HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de

braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva, *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;***  
(grifamos)

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, explicitada e em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC n.º 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO.**

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários. Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)***

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei n.º 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***.

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

***“As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos”***

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a

isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “**quando paga ou creditada de acordo com lei específica**” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o **Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...) É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”.* (grifamos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o

alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

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

...

*Art. 3º*

...

(...)

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)*

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a **existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) a **participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho**; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a **vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil**.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A

autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei n.º 10.101/00.

Após alegar que a possibilidade de pagamento ao diretores estatutários decorre da própria Constituição, uma vez que o artigo 7º assegura o rol dos direitos dos trabalhadores e não somente dos empregados, assevera a Recorrente (fls 448 e segs), inclusive citando jurisprudência deste Colegiado, que a Lei n.º 6.404/76 contempla a possibilidade de pagamento de participação nos lucros para o diretores estatutários, o que cumpriria o ditame da Lei de Custeio no sentido da necessidade de observação das disposições legais para a fruição da isenção da contribuição previdenciária sobre o pagamento da PLR.

Assiste razão a Recorrente. **Os ditames da Lei n.º 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei n.º 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR.** Explico.

Vimos, linhas atrás, quais requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, requisitos expressamente disposto pela Lei. Dissemos ser obrigação da Autoridade Tributária verificar se o pagamento da PLR cumpriu essas exigências legais, nos estritos termos impostos pela Lei.

Nesse sentido, como leciona Montoro acima transcrito, a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu.

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

*“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;”* (grifamos)

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

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

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei n.º 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301-003.024, dj 07.10.2013; PAF 11020.002008/2010-79, Ac. 2301-002.492, dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Tabora Simões, em obra de fôlego sobre o tema (*Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOSoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

*“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.*

*Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.*

*Enfileiramo-nos com a segunda posição.*

*A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”*

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.

Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional,

desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:

*"Princípio da unidade da constituição:*

***O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre suas normas. Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.***

*Princípio da máxima efetividade*

*Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: **a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.** (...)" (grifamos)*

Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160). Após recordar que:

**"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis"**

O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:

**"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o caráter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido"** (grifamos)

Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (*Direito Constitucional*, Manole, 2007, pg. 10 *in fine*), ensina:

***"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados.*** (grifamos)

A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

**II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".** (grifamos)

Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:

*"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário deverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais".* (grifamos)

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

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

(...)

*§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual."* (grifamos)

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito à percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado - ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função - este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina*, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

*" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"* (grifamos)

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos.

**Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.**

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – somos de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos

empregados - explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.”

Por fim, saliento que tem sido este meu entendimento, conforme votos proferidos nos acórdãos de nº 2202-005.187, julgado em 08/05/2019, 2202-005.188, julgado em 08/05/2019, 2202-005.191, julgado em 08/05/2019, 2202-005.196, julgado em 08/05/2019, 2202-005.197, julgado em 08/05/2019, 2402-005.781, julgado em 06/04/2016 e 2202-004.816, julgado em 03/10/2018, entre outros.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Redatora Designada.

Peço vênia ao em. Relator e demais pares que o acompanham para apresentar respeitosa divergência quanto à impossibilidade de extensão da norma isentiva em face dos diretores estatutários, que fizeram jus a recebimentos a título de participação nos lucros e/ou nos resultados.

Deveras, a Carta de 1988 é pródiga em contemplar um série de normas referentes ao direitos sociais do trabalhador, sendo a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, uma delas – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a “Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir *direito subjetivo do empregado em face do empregador*, ainda que, em algumas configurações, *a matéria venha a ser objeto de legislação específica.*” (In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Para determinar se a verba paga a título de PLR aos administradores (diretores não empregados) deverá ser (ou não) desvinculada da remuneração é imperioso perquirir se estes estariam inseridos no conceito de *trabalhadores*, contido no *caput* do art. 7º da CRFB/88.

Com a devida vênia, não vislumbro “qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.” (CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O positivismo jurídico, ainda muito presente na doutrina e jurisprudência tributarista brasileira, demonstra forte apego aos princípios atrelados à segurança jurídica, relegando a segundo plano questões atinentes à justiça e aos direitos humanos. Quiçá, por isso, bradado que desigualdades devem ser sempre repelidas. Entretanto, a desigualdade “que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é privilégio odioso nem discriminação, senão que exibe a natureza e o *status* de privilégio legítimo, plenamente permitido e até garantido pela Constituição.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357.)

Sob uma perspectiva histórica, teve o inc. II do art. 150 da CRFB/88 o “objetivo imediato de coarctar os abusos da legislação ordinária editada ao tempo do regime autoritário, que beneficiava exclusivamente os magistrados, parlamentares e militares” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357) – isto é, classes que diuturnamente recebem tratamento preferencial, o que não seria o caso da classe trabalhadora.

Assim, em sentido diametralmente oposto ao defendido no recente acórdão da Câmara Superior, citado pelo em. Relator, com arrimo nas lições de CANOTILHO e VITAL MOREIRA, imperioso pontuar que

os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis. ( **CARF**. Acórdão n.º 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O *caput* do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000 prescreve que, para que seja o plano considerado hígido, “será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.” Sendo impossível uma espécie de “autonegociação”, imperioso questionar: “como defender que o diretor estatutário, representante do poder da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?” (**CARF**. Acórdão n.º 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

Em arremate, lembro ainda que a participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei n.º 6.404/1976, não pode ser confundida com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa, prevista na Lei n.º 10.101/2000. A primeira é restrita aos administradores das sociedades anônimas, ao passo que a segunda é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

Nos termos do art. 152 da Lei n.º 6.404/1976, 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. Isso significa que a participação nos lucros é forma de remuneração pelo

trabalho. Confira-se, em igual sentido, acórdão recentemente prolatado pela eg. Câmara Superior deste Conselho:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.**

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. (**CARF**. Acórdão n.º 9202-010.622, Cons. Redator Designado Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 21 de março de 2023)

Como não poderia deixar de ser, em nenhuma parte de seu texto tratou a retromencionada lei da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais – categoria na qual estão inseridos os administradores (diretores não empregados) – por parte das empresas, nem poderia fazê-lo, pois “a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei n.º 8.212/91.” (**CARF**. Acórdão n.º 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

Com base nessas razões, renovadas as vênias, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora Designada