



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 35301.011658/2006-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.533 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/08/2005

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Claudia Borges de Oliveira (Suplente Convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Auto de Infração correspondente a diferenças de contribuição previdenciária a cargo da empresa, apuradas pela Fiscalização e incidentes sobre as

remunerações atribuídas por meio de **Participação nos Lucros ou Resultados** a segurados contribuintes individuais.

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 26/29.

Impugnado o lançamento às fls. 38/62, a DRP no centro do Rio de Janeiro julgou procedente em parte o lançamento. (fls. 970/986).

Por sua vez, a 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes anulou a decisão de primeira instância por meio do acórdão 206-01.354 - fls. 222/229.

Com isso, novo julgamento foi proferido em 18.4.2011, ocasião em que foi novamente julgado procedente em parte o lançamento (fls.286/298).

Na sequência, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu provimento ao Recurso Voluntário por meio do acórdão 401-003.811 - fls. 341/357.

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial às fls. 359/375, pugnando, ao final, fosse restabelecida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos e/ou creditados em favor de diretores não empregados da empresa a título de participação nos lucros e resultados.

Em 8/9/15 - às fls. 378/384 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria "**PLR - Diretores não empregados**".

Cientificado em 20.10.15 (vide fls. 392), o sujeito passivo apresentou - tempestivamente em 4/11/15 - contrarrazões ao recurso do sujeito passivo, propugnando pelo seu improvimento, mantendo-se incólume o acórdão recorrido que julgou insubsistente o auto de infração. (fls. 401/428).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo. Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido no que tange à matéria "**PLR - Diretores não empregados**".

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. DIRETORES E ADMINISTRADORES. LEI Nº 6.404/76. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados das empresas, a diretores não empregados, possui previsão legal no art. 152 da Lei 6.404/76, em conformidade com o disposto no art. 7º, XI da Constituição Federal de 1988, de modo que tais valores devem ser excluídos do presente lançamento.

Recurso Voluntário Provido.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera que negavam provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira por entender que a lei 10.101 /2000 pode ser aplicável a categoria de não empregados e apresentará declaração de voto.

Em suas razões de recurso, sustentou a Fazenda Nacional que a PLR paga a diretores não empregados não tem arrimo no artigo 7º da CRFB/88, eis que dedicado a conferir proteção ao trabalhador subordinado. Ademais, a Lei 6.404/76 não regularia a participação nos lucros e resultados, pois a PLR somente teria sido regulamentada após a Constituição Federal de 1988.

Por sua vez, a autuada, em suas contrarrazões, defendeu que a PLR teria sido paga com fulcro no auto aplicável artigo 7º da CRFB c/c artigo 152 da Lei 6.404/76 e não com lastro na lei 10.101/2000.

E prosseguiu ao sustentar que para o fim da não incidência não haveria distinção entre trabalhador e empregado, sendo que este último seria espécie daquele gênero.

E mais, aduziu que significativa parte dos valores pagos sob a citada rubrica 2770 —Participação nos Lucros Administradores se refeririam a beneficiários que mantinham, até o ano de 2004, inquestionáveis vínculos empregatícios com a RECORRIDA, nos termos atestados por força dos respectivos contratos de trabalho acostados quando da IMPUGNAÇÃO.

Todavia, a Fiscalização não teria excluído do lançamento os valores pagos ao Sr Roberto Bastos Tellecha Filho, que teria mantido seu contrato de trabalho sob o vínculo empregatício até 30 de abril de 2004.

Ato contínuo, asseverou que os pagamentos teriam se dado de forma eventual, a teor do artigo 28, § 9º, "e", item 7 da Lei 8.212/9.

E, por fim, o sujeito passivo se insurgiu quanto à atribuição de responsabilidade aos diretores, ao argumento de que apenas nos casos em que provado pelo Fisco o inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa, é que poderia haver a responsabilidade do diretor com fulcro nos artigos 134 e 135 do CTN.

Pois bem.

De início, quanto à questão da suposta responsabilização dos diretores pelo crédito tributário lançado, cumpre destacar que não identifiquei no RELATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO — NFLD 37.017.335-0 de fls. 26/29 eventual imputação nesse sentido.

Ademais, consoante o Enunciado de 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."

Com efeito, nada a prover quanto a esse tema.

Prosseguindo então, a alegação do autuado de que os pagamentos se davam de forma eventual não merece prosperar. Vejamos.

A eventualidade, como assentada na jurisprudência deste tribunal, diz respeito à ocorrência de caso fortuito ou incerto. Vale dizer, não se relaciona a eventos ajustados pelas partes, tal como o pagamento de PLR, prêmios por atingimento de metas, dentre outros.

Nesse sentido, o magistério de Fábio Zambitte Ibrahim, citado pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão **9202-006.133**, de 24/10/2017. Confira-se

"Uma causa de grandes prejuízos à autonomia didática do Direito Previdenciário é propiciada pela própria Lei nº 8.212/91, ao definir que o salário de contribuição é, em regra, equivalente à remuneração do trabalhador. Devido a esta conceituação, freqüentemente a base de cálculo previdenciária é vista como mero sinônimo da própria remuneração, sendo esta analisada exclusivamente perante o prisma trabalhista.

É evidente que o Direito do Trabalho é fonte da maior relevância. Entretanto, não se pode, de pronto, admitir que conceitos trabalhistas tenham exatamente o mesmo significado no âmbito previdenciário, embora seja o defendido pela maioria.

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário-de-contribuição, a partir de um conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário-de-contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto signo remuneração"

Portanto, há de se concluir que o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, que é o salário-de-contribuição. (art. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/91).

Como se vê, da leitura do art. 22, I e do art. 28, I da Lei nº 8.212/91 e do art. 201, § 1º do RPS, que somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao "salário in natura", por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os "ganhos habituais sob a forma de utilidades", sem fazer menção ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.

Ou seja, no campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se:

a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjeias (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).

Pode-se, então, concluir que a lei, ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, exige o requisito da habitualidade tão somente para o salário in natura.

Por seu turno, o art. 28, § 9º, alínea "e", item "7" prevê expressamente que as importâncias recebidas a título de **ganhos eventuais** são **isentas** de contribuições sociais previdenciárias: "Não integram o salário-de-contribuição (remuneração) para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)as importâncias: (...)(recebidas a título de ganhos eventuais {...})" Assim sendo, pode-se afirmar que "a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho". independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Entretanto, "as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais" encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.

Entendo que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".

Para o Dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual - 1 - Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual - 1 - Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

De acordo com o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva:

Habitualidade - De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo.

Eventualidade - De evento, significa o caráter e a condição do que é eventual, mostrando assim a possibilidade e a probabilidade do fato, cuja realização é esperada ou aguardada.

A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item "7", ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.

Não bastasse, no que tange à hipótese de incidência, constitucionalmente prevista, incidente sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço **sem vínculo empregatício**, tem-se sua previsão legal inserida no art. 22, III e 28, III da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos.

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

(...)

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). "

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)."

Nesse rumo, não vejo reparos no lançamento quanto a considerar os valores pagos, *a priori*, no campo de incidência da exação.

Na sequência, passo a abordar a alegação de não incidência, à luz do artigo 28 § 9º, "j" da Lei 8.212/91.

Dada à recorrência e relevância do assunto, este conselheiro já tem opinião sedimentada, já inclusive externada quando do julgamento consubstanciado no acórdão 2402-006.707, de 5/10/18, de minha relatoria (citando o voto vencedor **do acórdão 2402-006.068**, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson) que passo a reproduzir e adotar como razões de decidir no caso em tela. Confira-se:

"O tema não é novo neste Colegiado, que na Sessão de 03.04.2018, analisou a matéria e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Naquela oportunidade, segui a divergência por entender, e mantido o entendimento, que os pagamentos de PLR efetuados aos administradores da empresa não se amoldam àqueles preconizados na Lei 10.101/2000.

Trago à colação, trecho daquele voto vencedor com o qual me alinho e dele me sirvo como fundamentação. Confira-se:

"O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira¹:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Com efeito, os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores, mas sim os trabalhadores subordinados, conforme destaca também Uadi Lammêgo Bulos em seu "Curso de Direito Constitucional" (11ª edição, 2018, Ed. Saraiva, p. 825).

Reitere-se então que esses direitos, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade, são voltados aos trabalhadores com vínculo de subordinação², sem que seja sequer

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, tais como os profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrando que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado - e não ao trabalhador não subordinado - desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de a empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores - diretores também, por suposto - que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

² Cabendo registrar que o § 3º do art. 39 da CF estende alguns desses direitos aos servidores públicos.

Não se vislumbra, no mais, tratamento diferenciado ou mesmo inconstitucional com relação ao diretor empregado, pois este se despe dessa condição na medida em que assume cargo com poder de mando na empresa, como já reconhecido em enunciado sumular pelo Tribunal Superior do Trabalho:

Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Isso porque, uma vez eleito para o cargo de diretoria, o empregado que passa a ser diretor estatutário não pode assumir o papel de emprego e empregador de si próprio.

Não há, assim, 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.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registro que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, 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 nº 8.212/91.

Essa lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988."

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012."

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76. Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. **Acórdão nº 9202-005.705, sessão de 29.08.2017**

Com a mesma conclusão os recentes julgados desta 2ª Turma, a saber: 9202-007.609, 9202-007.698 e 9202-007.027.

Destarte, entendo assistir razão à recorrente quanto à matéria.

Forte nos fundamentos acima, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti