



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11234.720069/2021-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.824 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2023  
**Recorrente** J MACEDO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PLR. DIRETOR ESTATUTÁRIO. NÃO EMPREGADO. CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA.

O pagamento de verba a título de participação nos lucros e resultados a diretor estatutário não é regida pela Lei nº 10.101/2000 e sobre ela há a incidência de contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencido o conselheiro Gregório Rechmann Junior, que deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº (fls. 399 a 412) que julgou procedente em parte a impugnação e manteve parcialmente o lançamento por meio do Auto de Infração, obrigação tributária principal, referente às contribuições patronais devidas à Seguridade Social, à contribuição do Grau de Incidência da Incapacidade Laborativa do Trabalho (RAT), e as destinadas às Outras Entidades e Fundos – Salário Educação, Inbra, Sesc, Senac e Sebrae. O

crédito tributário decorrente de obrigação principal diz respeito ao período de 01 a 12/2017 e expressa o montante de R\$ 2.398.934,76.

Além disso, foi lançado crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória relacionada à confecção de folha de pagamento com a integralidade dos valores devidos a todos os segurados vinculados à empresa.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PLR. DIRETOR ESTATUTÁRIO. INCIDÊNCIA.

O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. NÃO SUBSUNÇÃO.

O fato gerador da obrigação tributária acessória é situação, comportamento, selecionado pela Administração Tributária, no seu exclusivo interesse, tendo sempre por intuito facilitar as ações de controle e fiscalização dos tributos por ela administrados.

Não tendo havido falta ou sonegação de informação nas folhas de pagamento apresentadas, mas, classificação jurídico-tributária destoante do entendimento do Fisco, calcada em divergência interpretativa plausível, não se tem perfeita adequação do fato à norma.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada da decisão em 13/12/2021(fl. 416) e apresentou recurso voluntário em 11/01/2022 (fls. 417) sustentando a não incidência de contribuições sobre as verbas pagas a título de PLR aos diretores estatutários.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. PLR – DIRETORES ESTATUTÁRIOS**

A recorrente alega a não incidência de contribuições sobre as verbas pagas a título de PLR aos diretores estatutários.

Nos termos relatados, o Auto de Infração de obrigação tributária principal é referente às contribuições patronais devidas à Seguridade Social, à contribuição do Grau de Incidência da Incapacidade Laborativa do Trabalho (RAT), e as destinadas às Outras Entidades e

Fundos – Salário Educação, Incra, Sesc, Senac e Sebrae. O crédito tributário decorrente de obrigação principal diz respeito ao período de 01 a 12/2017 e expressa o montante de R\$ 2.398.934,76.

Além disso, foi lançado crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória relacionada à confecção de folha de pagamento com a integralidade dos valores devidos a todos os segurados vinculados à empresa.

A multa relativa à obrigação acessória foi excluída do lançamento pela decisão recorrida.

A Constituição Federal estabelece, entre outros, o direito do trabalhador de receber participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei (art. 7º, inciso XI).

E, nos termos do art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Supremo Tribunal Federal já assentou que “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” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008). Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostas na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social e a Terceiros.

A **Lei nº 10.101, de 19/12/2000** - comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - dispõe que a verba deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo – art. 2º, *caput*, incisos I e II.

Contudo, esse dispositivo normativo se refere expressamente tão somente a PLR de empregados, de forma que surgem dúvidas acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre PLR paga aos diretores<sup>1</sup>.

Como bem consignou o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros Stakeholders, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados. Confira-se a íntegra do voto que incluo, aqui, como razões de decidir:

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto ser negociado anualmente como integrando a remuneração global da administração. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei n.º 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos “empregados”, não contemplando contribuintes individuais, como, por exemplo, Diretor Estatutário sem vínculo de emprego. Terceiro, a Lei n.º 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a

<sup>1</sup> <https://www.conjur.com.br/2019-ago-21/carf-analisa-tributacao-plr-diretores>

natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros Stakeholders, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados.

(...)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): "Incidência contribuinte 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. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988." Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "empresa" x "empregados". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados). Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma longa manus da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

(...)

De mais a mais, o pagamento efetivado aos Diretores Estatutários não pode ser tratado como eventual, não habitual, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se às contribuições. Ora, eles ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível sequer pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.º, XI, da CF. Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404

A decisão restou assim ementada:

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ADMINISTRADORES SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO QUALIFICADO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. HABITUALIDADE CONFIGURADA.**

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados, caracterizando distinguishing em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto,

natureza remuneratória. A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos Stakeholders. A habitual fixação da PLR aos Administradores, na forma da remuneração global fixada para a Administração, nos moldes da Lei 6.404, caracteriza a verba como não eventual e invoca a incidência previdenciária. Os ganhos somente são considerados “eventuais” (item 7 da alínea e do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91) se forem fortuitos, ocasionais, acidentais, o que exclui todo e qualquer pagamento ajustado ou prometido previamente.

(Acórdão 2202-009.596, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, publicado em 09/05/2023)

Portanto, com acerto a decisão recorrida ao dispor que o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, sem razão a recorrente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira